



MINISTER FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X., CP 050741
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.137 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. S.A. din .X.
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția generală de soluționare a contestațiilor
sub nr. **A_SLP 522/ 10.03.2016**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./04.03.2016 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A_SLP 522/10.03.2016 asupra contestației formulată de .X. S.A. având .X. și CUI .X., cu sediul în .X., cu sediul în Strada .X. nr. .X., județul .X., împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./04.12.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2015 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

.X. S.A. solicită anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./04.12.2015 în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu cheltuieli în suma de **.X. lei** prin preluarea acestuia în Declarația anuală privind impozitul pe profit pe anul 2015 și în Registrul de evidență fiscală.

Potrivit prevederilor art. 347 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„(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”
și întrucât dreptul contestatarului la acțiune s-a născut sub imperiul vechii legi, față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **21.12.2015**, conform ștampilei Oficiului Poștal .X. aplicată pe plicul de

expediere, aflată în copie la dosar, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contestația contribuabilului fiind înregistrată la data de **20.01.2016**, conform ștampilei serviciului Registratură din cadrul A.J.F.P. .X. aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.A.

I. Prin contestația formulată, .X. S.A. susține că rezultatul fiscal corect la data de 31.12.2012 a fost pierdere fiscală în sumă de .X. lei (influențată de pierderea fiscală aferentă anului 2007) și nu suma de .X. lei stabilită de organele de inspecție fiscală.

Referitor la cheltuielile cu regii generale de administrație (.X. + .X. + .X.) care nu fac parte din costul de producție, .X. S.A. consideră că acestea sunt alocate, conform ponderii vânzărilor de legume congelate către afiliați (respectiv 75%, 55% și 51%) și reprezintă cheltuieli ale perioadei, fiind efectuate în scopul .X.izării de venituri impozabile.

.X. S.A. prezintă comparativ datele privind cantitatea, valoarea, costul, profitul obținut și marja de profit din perioada 2012 - 2014, aferente vânzărilor de legume congelate (produse finite și semifabricate) către firma afiliată .X. S.R.L., față de aceleași date aferente vânzărilor către societăți independente.

Totodată, societatea arată că, în strânsă legătură cu piața, vânzările de legume congelate atât către firme afiliate, cât și față de terți se .X.izează la prețuri și în cantități negociate, existând și o serie de tranzacții în care se vinde aproximativ același produs, în cantități similare către terți și către afiliați, la un preț de vânzare similar pe pungă/kg. legume congelate.

Societatea contestatară invocă în susținere prevederile pct.2.2. din O.M.F. nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, apreciind că aceste cheltuieli cu regiile generale de administrație au fost efectuate în scopul .X.izării de venituri impozabile.

De asemenea, societatea susține că, nu pot fi comparate vânzările de legume congelate către .X. S.R.L. cu cele către societăți independente, existând diferențe privind cantitățile vândute și tipurile de produse congelate vândute către cele două categorii de clienți, considerând că metoda comparării prețurilor este inaplicabilă în acest tip de tranzacție.

Totuși, societatea precizează că există situații în care cele două tipuri de tranzacții sunt comparabile în ce privește: tipuri de produse congelate vândute, gramaj și unitate de măsură, perioada în care s-a realizat vânzarea și prețul unitar de vânzare pentru același tip de produse congelate.

Contestatarul a concluzionat că prețurile practicate în cadrul vânzărilor de produse congelate către firma afiliată .X. S.R.L. au fost cel puțin egale cu cele practicate în cadrul vânzării aceluiași tipuri de produse congelate, deși în cantități mai mici, operațiuni realizate către societăți independente: .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X.

În concluzie, marja de profit obținută din vânzarea de legume congelate (produse finite și semifabricate) către firma afiliată .X. S.R.L. este mult mai mare comparativ cu cea obținută din vânzarea de legume congelate către societăți independente, fapt ce demonstrează, încă o dată că prețurile practicate de contestatar în cadrul vânzării de produse congelate către firma afiliată, nu au fost subdimensionate în comparație cu cele practicate în cadrul vânzării aceluiași tipuri de produse congelate către societăți independente.

Referitor la cheltuielile cu mercantizarea (.X. + .X. + .X.) facturate de distribuitorul .X. S.R.L., contestatarul susține că, aceste cheltuieli sunt efectuate în baza contractelor de prestări servicii de publicitate nr. .X./03.01.2011, nr. .X./07.01.2013, nr. .X./28.02.2014, suport publicitar prin care au fost promovate brandurile comercializate de beneficiarul .X. S.A. în locațiile alese împreună cu prestatorul.

Astfel, deoarece au fost realizate venituri impozabile prin promovarea brandului .X., societatea consideră că aceste cheltuieli cu mercantizarea sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Referitor la cheltuielile cu sumele acordate pentru deplasări și cazare (.X. + .X. + .X. + .X.) societatea susține că aceste cheltuieli efectuate în favoarea administratorului .X. S.A., dl. .X. au fost refacturate de către .X. S.R.L. și .X. S.R.L. din .X. având anexate documente justificative, astfel încât acestea reprezintă cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal.

Referitor la cheltuielile cu penalitățile de întârziere (.X. + .X.) facturate de firma afiliată .X. S.R.L. pentru avansuri pentru vânzarea de legume congelate, .X. S.A., susține că, acestea sunt deductibile fiscale, fiind facturate conform prevederilor contractului nr. .X./2009 încheiat între societăți comerciale independente.

Prin completarea la contestație nr. .X./01.03.2016, .X. S.A. arată că a încheiat în anul 2012 contracte de achiziție cu 12 furnizori pentru 4.242.125 kg.

legume proaspete pentru prepararea de legume congelate, în scopul obținerii unui rezultat operațional pozitiv, dar a obținut de la furnizori doar cantitatea de .X. lei.

De asemenea în anul 2013, deși a fost contractată cantitatea de 5.032.300 kg, societatea a primit de la furnizori cantitatea de 2.617.816 kg.

Totodată, în anul 2014, față de cantitatea contractată de 3.960.401 kg. a fost primită cantitatea de 2.906.628 kg., cu consecința înregistrării de pierdere operațională pe perioada verificată.

Societatea explicitează fluxul tehnologic al activității de producție și vânzare de legume congelate, finite și semifabricate care constă în :

- recoltarea de materie primă proaspătă (mazăre, fasole, ardei, morcovi, țelina, păstârnac). Timpul maxim de la recoltare până la începerea procesului de prelucrare este de maxim 24 ore, în caz contrar aceste legume nu mai pot fi procesate în vederea consumului uman. Recoltarea și achiziția materiei prime este efectuată de contestatară în baza contractelor anuale,

- procesul de preparare, constând în: spălare și selecție impurități, opărire, înghețare instantanee, reselectare calitativă, obținere produse semifabricate, ambalare și obținere produse finite (monoprodus, mixuri de legume),

- vânzarea produselor semifabricate și finite.

Societatea prezintă planurile managementului pentru perioada 2012-2014 și cauzele obiective care au condus la pierdere operațională sau la obținerea unor rezultate operaționale inferioare celor prognozate.

Contestatară arată că prețul mediu pe kilogram practicat în relația cu grupul (mai precis .X. S.R.L.) a fost mai mare decât prețul practicat în relația cu alți clienți independenți, exemplificând comparativ cu prețurile/kg din perioada 2012 - 2014.

În concluzie, societatea solicită emiterea unei decizii de ajustare, în conformitate cu prevederile art.93 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă până la data de 31.12.2015 (respectiv art.283 din Codul de procedură fiscală, aplicabil de la data de 01.01.2016) precum și prevederile O.P.A.N.A.F. nr.3737/2015.

Astfel, societatea solicită admiterea contestației, anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./04.12.2015, a Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2015 și a Deciziei pentru nemodificarea bazei de impunere nr.F-.X./04.12.2015, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., precum și exonerarea de răspundere.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate la .X. S.A., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2015 care a stat la baza emiterii Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2015.

Perioada supusă verificării : 01.01.2012 – 31.12.2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea are ca obiect de activitate producția și fabricarea legumelor congelate, cod 1039.

Referitor la acționari/asociați s-a constatat că, prin certificatul de mențiuni nr..X./15.02.2007 a fost modificată structura acționariatului astfel :

- .X. S.R.L. din .X. 49,88%,
- .X. S.R.L. din .X. 49,88%,
- acționari persoane fizice 0,24%, structură care este valabilă și la data încheierii Raportului de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au consemnat relațiile de afiliere ale contestatarei cu firme românești, respectiv .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L. și .X., acestea având calitatea atât de clienți, cât și de furnizori.

A. Referitor la modul de stabilire a rezultatului fiscal pe anul **2012**, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea a procedat la acoperirea pierderilor din contul 117 „*Rezultatul reportat*” cu rezerve anterior înregistrate, respectiv cu sume reprezentând rezerve create din profitul anilor anteriori, fie prin modificarea destinației rezervelor din reevaluarea mijloacelor fixe, în conformitate cu prevederile art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât pierderea înregistrată în soldul contului 117 „*Rezultatul reportat*” în sumă de .X. lei a fost acoperită integral, soldul contului devenind zero la data de 31.12.2012.

Societatea a declarat prin Declarația anuală 101, profit fiscal în sumă de .X. lei, iar la rubrica **“pierderi din anii precedenți” a fost preluată eronat și pierderea fiscală aferentă anului 2007 în sumă de .X. lei**, rezultând o pierdere totală de recuperat în sumă de .X. lei față de .X. lei.

Având în vedere profitul fiscal în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că pierderea de recuperat corectă la finele anului 2012 este de .X. lei, față de suma înregistrată de contestatară, respectiv de .X. lei.

Referitor la pierderea contabilă înregistrată de contestatară pe perioada verificată, s-a constatat că aceasta se datorează pe de o parte unor cheltuieli din exploatare, cu preponderență amortizări contabile și pe de altă parte unor cheltuieli financiare, respectiv dobânzi și influențe din diferențe de curs aferente creditelor în valută.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în totalul veniturilor .X.izate

de contestată, ponderea principală este deținută de vânzările en-gros de produse congelate, respectiv mazăre, fasole verde, amestec legume, fie în stare de semifabricate - vrac, fie produse finite-ambalate la pungi de 400 grame -1 kilogram, către clienți interni și ocazional clienți intracomunitari.

De asemenea, s-a constatat că, achizițiile de mărfuri au fost efectuate cu preponderență de la furnizori interni: .X. S.R.L., .X. S.R.L., dar și de la furnizori din Polonia, Belgia, Ungaria.

Vânzările au fost .X.izate în cea mai mare parte, respectiv 75% prin clientul .X. S.R.L. - persoană afiliată.

Dat fiind că vânzările sunt .X.izate printr-o entitate afiliată, organele de inspecție fiscală au solicitat Dosarul prețurilor de transfer, prezentat de .X. S.A. cu adresa nr..X./12.10.2015.

Din analiza dosarului prețurilor de transfer prezentat a rezultat că la fundamentarea costului de producție nu au fost luate în calcul toate cheltuielile de exploatare, organele de inspecție fiscală concluzionând că a rămas practic nejustificată pierderea înregistrată din exploatare.

Astfel, în baza datelor prezentate, valorile indicatorului "*net cost plus*" corespunzător tranzacțiilor cu afiliații variază între 18,38% și 21,32%, în timp ce valorile aceluiași indicator corespunzător activităților totale operationale (de exploatare) variază între - 21.44% și - 8.71%, rezultând diferențe semnificative între randamentul tranzacțiilor intragrup și randamentul activității per ansamblu, așa cum a rezultat din adresa de răspuns nr..X./11.112015 a Serviciul de analiză din cadrul D.P.T. .X.

În timpul inspecției fiscale au fost solicitate contestatarei, la data de 16.11.2015, prin e-mail informații suplimentare privind modul de alocare a cheltuielilor aferente tranzacțiilor efectuate cu firma afiliată .X. S.R.L. și motivele care au condus la pierderile din exploatare înregistrate de .X. S.A. în perioada verificată.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, prin adresa nr. .X./24.11.2015 contestatara a recunoscut ca fiind cheltuieli nealocate (nerepartizate) acele cheltuieli administrative, reprezentând: cheltuieli directe, comune ale secției și generale, totodată a precizat faptul că prețul practicat în relațiile comerciale cu .X. S.R.L. a fost un preț impus de piață.

Societatea a prezentat în susținere câteva exemple de post calcul pe tipuri de produse și totodată o analiză comparativă a prețurilor de vânzare practicate în relațiile cu clienții independenți (exemplu firma .X.).

De asemenea, societatea a justificat pierderea înregistrată prin faptul că depozitele frigorifice nu au funcționat la întreaga capacitate, în condițiile în care costurile generate de acestea sunt relativ constante (amortizare, cheltuieli cu energia pentru menținerea camerelor frigorifice la temperaturi de - 18 grade

Celsius).

Organele de inspecție fiscală au constatat că la nivelul anului 2012, situația se prezenta astfel:

- venituri vânzări produse finiteX. lei
- cheltuieli operaționaleX. lei
- pierdere operaționalăX. lei.

Față de rezultatul stabilit de contestatară, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele diferențe :

A.1. Având în vedere ponderea vânzărilor de legume congelate către persoane afiliate (75%) rezultă o alocare a pierderii rezultată din vânzările de legume congelate către .X. S.R.L. în valoare de .X. lei (.X. x 75 %), sumă care va afecta din punct de vedere contabil rezultatul reportat, conform prevederilor O.M.F. nr.3055/2009 - *Secțiunea corectarea erorilor contabile*.

Din punct de vedere fiscal, ajustarea efectuată asupra rezultatului din exploatare au avut ca efect diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

A.2. Având în vedere că .X. S.R.L. este intermediar pe linie de distribuție pentru produsele .X.izate de .X. S.A., organele de inspecție fiscală au considerat că acest distribuitor a recuperat costuri care nu pot afecta în mod direct producătorul, ci reprezintă cheltuieli asumate de acesta în relația cu lanțurile de magazine către care distribuie marfă și care le impun, în baza relațiilor lor contractuale, taxe specifice.

Prin refacturarea acestor taxe către .X. S.A. s-a încercat o recuperare a cheltuielilor de la persoana afiliată și care în acest caz este și producătorul mărfurilor.

Deoarece, în relațiile comerciale de distribuție a produselor, .X. S.R.L. ar fi trebuit să-și asume aceste tipuri de costuri fără a le impune firmei afiliate, organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibile fiscal, cheltuielile facturate de către .X. S.R.L. către .X. S.A. în valoare de .X. lei, în baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere pierderea de recuperat declarată de societate la nivelul anului 2012 în sumă de .X. lei în urma constatării deficiențelor sus menționate, organele de inspecție fiscală au recalculat o pierdere fiscală de recuperat în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

B. În perioada **01.01.2013 - 31.12.2013** societatea a înregistrat pierdere contabilă în sumă de .X. lei, iar prin Declarația 101 a fost declarat rezultatul

impozabil în sumă de - .X. lei.

Având în vedere componența pierderii fiscale de recuperat din perioada precedentă, pierderea reportată în sumă de .X. lei se diminuează cu pierderea anului 2008, rămasă de recuperat în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală stabilind la nivelul anului 2013, pierdere de recuperat în sumă de .X. lei.

Față de rezultatul stabilit de contestatară, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele diferențe :

B.1. Referitor la sumele .X. lei și respectiv .X. lei reprezentând cheltuieli refacturate de către .X. S.R.L. cu sume acordate pentru deplasări .X. -.X., cazări în .X. pentru administratorii firmei, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal, în condițiile în care centrul intereselor economice ale contestatarei se află în .X..

Aceste cheltuieli nu au fost justificate ca fiind efectuate în scopul .X.izării de venituri, respectiv cu contracte încheiate cu partenerii de afaceri din exteriorul țării sau cu derularea ulterioară a unor tranzacții comerciale în .X. și .X., încălcând prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

B.2 Referitor la suma .X. lei reprezentând cheltuieli cu mercantizarea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. este intermediar pe linie de distribuție pentru produsele .X.izate de .X. S.A. și prin facturare, furnizorul a recuperat costuri care nu pot afecta în mod direct producătorul, ci reprezintă cheltuieli asumate de acesta în relația cu lanțurile de magazine către care distribuie marfa și care le impun acestora, în baza relațiilor lor contractuale, taxe specifice.

Prin refacturarea acestor taxe către .X. S.A. s-a încercat de către .X. S.R.L. o recuperare a cheltuielilor de la persoana afiliată și care, în acest caz este și producătorul mărfurilor.

Deoarece, în relațiile comerciale de distribuție a produselor, .X. S.R.L. ar fi trebuit să își asume aceste tipuri de costuri fără a le impune entității afiliate, în speță contestatara, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli facturate de către .X. S.R.L. către .X. S.A. în valoare de .X. lei sunt nedeductibile fiscal, în baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

B.3 Organele de inspecție fiscală au constatat că, .X. S.A. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând penalități facturate de .X. S.R.L. - persoană afiliată pentru împrumuturi acordate inițial ca avansuri, conform contractului nr..X./01.07.2009.

Având în vedere modalitatea de stingere a avansurilor, în sensul reconsiderării acestora ca fiind împrumuturi acordate către .X. S.A., organele de inspecție fiscală au constatat că au fost majorate nejustificat cheltuielile deductibile fiscal ale contestatarei cu contravaloarea penalităților facturate de .X. S.R.L., fiind încălcate astfel prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

B.4 Organele de inspecție fiscală au constatat că la nivelul anului 2013, situația se prezenta astfel:

- venituri vânzări produse finiteX. lei,
- cheltuieli operaționaleX. lei,
- pierdere operaționalăX. lei.

Având în vedere ponderea vânzărilor de legume congelate către firme afiliate (55%) rezultă o alocare a pierderii rezultată din vânzările de legume congelate către .X. S.R.L. în valoare de .X. lei (.X. x 55%), sumă care va afecta din punct de vedere contabil rezultatul reportat, conform prevederilor O.M.F. nr.3055/2009 - Secțiunea erori contabile, în sensul diminuării pierderii fiscale înregistrate cu suma de .X. lei.

În concluzie, la nivelul anului 2013, a rezultat în urma inspecției fiscale o bază impozabilă suplimentară în sumă de .X. lei, pierderea fiscală recalculată fiind în sumă de .X. lei.

C. În perioada **01.01.2014 - 31.12.2014** societatea a înregistrat pierdere contabilă în sumă de .X. lei, iar prin Declarația 101 rezultatul impozabil era în sumă de - .X. lei.

Față de rezultatul stabilit de contestatară, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele diferențe:

C.1 Referitor la sumele .X. lei și respectiv .X. lei reprezentând cheltuieli refacturate de către .X. S.R.L. cu sume acordate pentru deplasări pe ruta .X. -.X., cazări în .X. pentru administratorii firmei, organele de inspecție fiscală au constatat aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal, în condițiile în care centrul intereselor sale economice este în .X..

Aceste cheltuieli nu fost justificate ca fiind efectuate în scopul .X.izării de venituri, respectiv cu contracte încheiate cu partenerii de afaceri din exteriorul țării sau cu derularea ulterioară a unor tranzacții comerciale în .X. și .X., încălcând prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

C.2 Referitor la suma .X. lei reprezentând cheltuieli cu mercantizarea

facturată de .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu reprezintă pentru .X. S.A. cheltuieli efectuate în scopul .X.izării de venituri, nefiind deductibile fiscal, conform prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că .X. S.R.L. este intermediar pe linie de distribuție pentru produsele .X.izate de .X. S.A., s-a constatat că această societate a recuperat costuri care nu pot afecta în mod direct producătorul, ci reprezintă cheltuieli asumate de acesta în relația cu lanțurile de magazine către care distribuie marfa și care le impun acestora, în baza relațiilor lor contractuale, taxe specifice.

Astfel, prin refacturarea acestor taxe către .X. S.A. s-a încercat o recuperare a cheltuielilor de la persoana afiliată și care, în acest caz este și producătorul mărfurilor.

S-a mai constatat că, în relațiile comerciale de distribuție a produselor, .X. S.R.L. ar fi trebuit să își asume aceste tipuri de costuri fără a le impune firmei afiliate, în speță contestatara, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli facturate de către .X. S.R.L. către .X. S.A. în valoare de .X. lei sunt nedeductibile fiscal, în baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

C.3 Organele de inspecție fiscală au constatat că, .X. S.A. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând penalități facturate de .X. S.R.L. în calitate de persoană afiliată pentru împrumuturi acordate inițial ca avansuri, conform contractului nr..X./01.07.2009.

Având în vedere modalitatea de stingere a acestor avansuri, respectiv de reconsiderare a acestor avansuri drept împrumut acordat către .X. S.A., organele de inspecție fiscală au constatat că au fost majorate nejustificat cheltuielile deductibile fiscal ale contestatarei cu contravaloarea penalităților facturate de .X. S.R.L., fiind încălcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

C.4 În urma analizei dosarului preturilor de transfer și a motivațiilor oferite la solicitarea organelor de inspecție fiscală prin adresa înaintată de .X. S.A. nr..X./24.11.2015 a reieșit că la fundamentarea cheltuielilor nu au fost luate în calcul toate cheltuielile de exploatare, rămânând practic nejustificată pierderea înregistrată din exploatare, așa cum a rezultat din adresa de răspuns nr..X./11.11.2015 întocmită de Serviciul de analiză din cadrul D.P.T. .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că la nivelul anului 2014, situația se prezenta astfel:

- venituri vânzări produse finiteX. lei

- cheltuieli operaționaleX. lei
- pierdere operaționalăX. lei.

Având în vedere ponderea vânzărilor de legume congelate către firme afiliate (51%) rezultă o alocare a pierderii rezultată din vânzările de legume congelate către .X. S.R.L. în valoare de .X. lei (.X. x 51%), respectiva sumă va afecta din punct de vedere contabil rezultatul reportat, conform prevederilor O.M.F. nr.3055/2009 - Secțiunea erori contabile, în sensul diminuării pierderii fiscale înregistrate la anul 2014 cu suma de .X. lei.

Astfel, la nivelul anului 2013, s-a stabilit în urma inspecției fiscale o bază impozabilă suplimentară în sumă de .X. lei, iar pierderea fiscală recalculată este în sumă de .X. lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au dispus prin Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./04.12.2015, măsura diminuării pierderii fiscale cu în suma de **.X. lei** prin preluarea acesteia în Declarația anuală privind impozitul pe profit pe anul 2015 și în Registrul de evidență fiscală, cu termen de executare 25.03.2016.

III. Luând în considerare motivele invocate de organele de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală se rețin următoarele :

1. Referitor la contestația formulată împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de **.X. lei** reprezentând pierderea de recuperat pe anii 2007 și 2008 dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./04.12.2015

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care societatea, deși contestă în totalitate Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./04.12.2015, precum și Decizia pentru nemodificarea bazei de impunere nr.F-.X./04.12.2015, nu aduce niciun argument de fapt și de drept în susținerea propriei cauze

În fapt, .X. S.A. a înregistrat la rubrica *“pierderi din anii precedenți”* din Declarația 101 aferentă anului 2012 suma de .X. lei reprezentând pierdere fiscală aferentă anului 2007.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au constatat că suma de .X. lei a fost eronat înregistrată

la rubrica *“pierderi din anii precedenți”* din Declarația 101 aferentă anului 2012, rezultând pierdere totală de recuperat în sumă de .X. lei față de suma .X. lei. Având în vedere profitul fiscal aferent anului 2012 în sumă de .X. lei, a rezultat o pierdere de recuperat eronat înscrisă, respectiv suma de .X. lei, față de pierderea corectă în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere componența pierderii fiscale de recuperat din perioada precedentă, pierderea reportată în sumă de .X. lei se diminuează cu pierderea anului 2008, rămasă de recuperat în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală stabilind la nivelul anului 2013, pierdere de recuperat în sumă de .X. lei.

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

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din 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, unde se specifică :

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

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

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

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

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

„ART. 276 Soluționarea contestației

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

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 prevederile 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/Plătitorul 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 contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Se reține că .X. S.A., deși contestă integral măsurile stabilite prin Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./04.12.2015, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale pe anii 2007 și 2008 cu suma de .X. lei prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

Astfel, se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma de **.X. lei** reprezentând pierdere fiscală de recuperat pe anii 2007 și 2008, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din

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, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli nerepartizate aferente vânzărilor de legume congelate, prin .X.ocarea acestei pierderi către societatea afiliată, **Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă, în mod corect organele de inspecție fiscală au .X.ocat parte din pierderea înregistrată de societate, diminuând astfel pierderea fiscală declarată, cu sumele provenite din vânzările de legume congelate către distribuitorul .X. S.R.L. - persoana afiliată, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul .X.izării de venituri impozabile.**

În fapt, în perioada 2012 - 2014, .X. S.A. a declarat pierdere în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei), dar la fundamentarea costului de producție nu au fost luate în calcul toate cheltuielile de exploatare înregistrate în contabilitate, respectiv sumele provenite din vânzările de legume congelate către distribuitorul .X. S.R.L. - persoana afiliată, fiind încălcate prevederile O.M.F. nr.3055/2009 - Secțiunea erori contabile.

Organele de inspecție fiscală au procedat la analiza dosarului prețurilor de transfer și întrucât au constatat că, ponderea vânzărilor de legume congelate către firme afiliate a fost de 75 % pe anul 2012, 55% pe anul 2013 și respectiv 51% pe anul 2014, stabilind o serie de cheltuieli nerepartizate, respectiv cheltuieli administrative (directe, comune ale secției și generale) și procedând la .X.ocarea pierderii aferente vânzărilor de legume congelate către .X. S.R.L. cu sumele .X. lei, .X. lei și .X. lei, diminuând astfel pierderea declarată de societate.

În drept, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul .X.izării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii

din care să reiasă că sunt efectuate în scopul .X.izării de venituri.

De asemenea, în speță sunt incidente prevederile pct.63 Secțiunea 8 „Reguli generale de evaluare” din O.M.F. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unde se specifică :

„(1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.

(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.

(3) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

(4) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

(5) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.

(6) Erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere erorile nesemnificative.

Erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.

(7) În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.

(8) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.

În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative.

(9) *Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roșu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă și programele informatice utilizate”.*

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestațiilor reține următoarele :

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2015, detaliate la Cap.II din prezenta decizie, se reține că în perioada 2012 - 2014, .X. S.A. a înregistrat pierdere fiscală în sumă de .X. lei, .X. lei și .X. lei provenită din cheltuieli nerepartizate aferente vânzărilor de legume congelate către .X. S.R.L. - persoana afiliată, respectiv cheltuieli administrative (directe, comune ale secției și generale).

Se reține de asemenea, că .X. S.R.L., .X. S.R.L. și .X. S.R.L. sunt societăți cu care contestatara se află în relații de afiliere, aspect confirmat chiar de directorul general al contestatarii dl..X. (numit prin Hotărârea Consiliului de Administrație nr.X./23.03.2012), așa cum reiese din anexa nr.2 - Declarația pe propria răspundere privind relațiile de afiliere, existentă în copie la dosarul cauzei.

Totodată, s-a mai constatat că, la fundamentarea costului de producție nu au fost luate în calcul toate cheltuielile de exploatare, rămânând astfel, nejustificată în totalitate, pierderea fiscală declarată de contestatară.

Potrivit Dosarului preturilor de transfer transmis de contestară cu adresa nr..X./12.10.2015 în timpul inspecției fiscale, vânzările .X. S.A. au fost .X.izate în cea mai mare parte, respectiv 75% în anul 2012, 55% în anul 2013 și 51% în anul 2014, prin distribuitorul .X. S.R.L. - persoana afiliată.

Prin adresa nr..X./11.11.2015, Compartimentul Prețuri de Transfer din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. a comunicat Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. punctul de vedere asupra Dosarului prețurilor de transfer depus de contestatară, în sensul că :*“valorile indicatorului “net cost plus” corespunzător tranzacțiilor cu afiliații a variat între 18.38% și 21.32%, în timp ce valorile aceluiași indicator corespunzător activităților totale operaționale (de exploatare), a variat între - 21.44% și respectiv - 8.71%, rezultând diferențe semnificative între randamentul tranzacțiilor intragrup și randamentul activității per ansamblu”*, ceea ce conduce la concluzia că a rămas practic nejustificată, pierderea înregistrată din exploatare.

În ceea ce privește modul de alocare a cheltuielilor aferente tranzacțiilor efectuate cu .X. S.R.L., la solicitarea organelor de inspecție fiscală,

societatea a recunoscut prin adresa nr..X./24.12.2015, existența unor “*cheltuieli nealocate (nerepartizate), respectiv acele cheltuieli administrative, reprezentând : cheltuieli directe, comune ale secției și generale. Totodată, prețul practicat în relațiile comerciale cu .X. S.R.L. a fost un preț impus de piață*”.

Totodată, contestatara a prezentat prin respectiva adresă, câteva exemple de post calcul pe tipuri de produse și o analiză comparativă a prețurilor de vânzare practicate în relațiile cu clienți independenți, de exemplu cu lanțul de magazine .X..

Astfel, pierderea fiscală a fost justificată și prin faptul ca depozitele frigorifice nu au funcționat la întreaga capacitate, în condițiile în care costurile generate de acestea sunt relativ constante (amortizare, cheltuieli cu energia pentru mentinerea camerelor frigorifice la temperaturi de -18 grade C), contestatara recunoscând că “*...a existat un grad de neutilizare a camerelor frigorifice*”, dar că “*speră să își mărească semnificativ volumul vânzărilor de legume congelate (...) urmând să înregistreze profit operațional*”.

Mai mult, prin completarea la contestație nr.X./01.03.2016, la argumentarea rezultatelor obținute pe ani, .X. S.A recunoaște încă o dată că principalul factor care a condus la pierderea operațională a fost “*subcapacitatea de producție*”, utilajele, camerele frigorifice nefuncționând la întreaga capacitate programată.

Astfel având în vedere toate aspectele prezentate de contestatară, organele de inspecție fiscală au reanalizat pierderea din exploatare, pe baza datelor înregistrate în contabilitate, iar .X.ocarea pierderii s-a efectuat ținând cont de gradul de neutilizare al capacității de producție, în condițiile în care cheltuielile de exploatare au fost afectate cu suma integrală a amortizării.

Referitor la planul de producție anual stabilit de echipa de management a .X. S.A. și la situațiile ipotetice bazate pe argumente privind factorii de vreme, dăunători, seceta, prezentate prin adresa nr.X./24.12.2015 în justificarea modului de alocare a cheltuielilor cu legumele congelate, nu pot fi avuți în vedere acești factori aleatori, care nu au legătură cu înregistrările în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor, care au stat la baza stabilirii rezultatului fiscal.

Referitor la afirmația contestatarei, potrivit căreia prețurile practicate de .X. S.A. în relația cu grupul “*sunt mai mari decât cele practicate în relația cu independenții*”, se reține că, această comparație pe care contestatara o face, enumerând o parte dintre clienți, pentru un sortiment oarecare livrat către aceștia, nu este relevantă, întrucât analiza trebuie efectuată pe produse, calități, ani de fabricație și nu în ultimul rând, în funcție de cantitatea livrată.

Exemplificăm cu produsul mazăre congelată calitatea a II-a, an de fabricație 2013 are un preț diferit de produsul mazăre congelată calitatea a II-a, an de fabricație 2014, astfel că, nu se poate face o analiza comparativă prin exemplificarea unui sortiment de marfă de altă calitate.

Referitor la alocarea pierderii de .X. lei pentru anul 2012, se reține că, sumele .X.ocate au fost stabilite de organele de inspecție fiscală, pornind de la concluzia proprie, exprimată prin adresa contestatarii nr..X./24.11.2015, în sensul recunoșterii respectivei sume ca o pierdere operațională care nu este recuperată prin prețul de vânzare.

Mai mult, aceste costuri nu sunt separate de procesul de producție și de cel de depozitare (depozitarea fiind un segment important în ciclul de fabricație, de la intrarea mărfii în depozit și până la livrarea către distribuitor, atât ca întindere în timp, poate dura doi, trei ani de zile, cât și din punct de vedere al costurilor) dar faptul că nu au fost utilizate depozitele frigorifice la întreaga capacitate, nu este un motiv pentru acordarea deductibilității fiscale pentru respectivele sume.

Referitor la invocarea de contestatară a pct.2.2 din O.M.F. nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, se reține că aceste dispoziții legale reglementează structura costurilor stocurilor, de achiziție a bunurilor, de producție sau de prelucrare a stocurilor și diferențiază practic, costul de producție de cheltuielile perioadei reglementate la pct.2.3 din același act normativ :

“2.3. Gruparea cheltuielilor în vederea calculării costurilor (...)

Cheltuielile perioadei sunt acele cheltuieli reprezentate de consumurile de bunuri și servicii aferente perioadei curente, care nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabilite, deoarece nu participă efectiv la obținerea stocurilor, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei”.

Se reține că, maniera de recuperare a costurilor prin preț depinde de politica de preț practică de fiecare firmă în parte, dar prin faptul că .X. S.A. a denumit generic cheltuielile aferente tranzacțiilor efectuate cu .X. S.R.L. ca fiind *“cheltuieli ale perioadei”* și-a asumat de fapt aceste cheltuieli, considerându-le ca fiind efectuate în scopul .X.izării de venituri impozabile, fără să țină cont că, din punct de vedere fiscal, pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile înregistrate într-un exercițiu financiar trebuie să fie aferente veniturilor .X.izate, în conformitate cu dispozițiile art.21 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele reținute, rezultă că, în mod corect, organele de inspecție fiscală au constatat ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei pe anul 2012, .X. lei pe anul 2013 și .X. lei pe anul 2014, procedând la

diminuarea pierderii fiscale declarate de contestatară, cu aceste cheltuieli.

În concluzie, pretenția contestatareii de emitere a unei decizii de ajustare, în conformitate cu prevederile art.283 din Codul de procedură fiscală, precum și prevederile O.P.A.N.A.F. nr.3737/23.12.2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului *"Decizie de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate"*, nu este justificată, deoarece acest ordin este emis în aplicarea dispozițiilor art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederile sale fiind aplicabile începând cu data de 01.01.2016, ulterior emiterii actului administrativ fiscal contestat și nu poate fi aplicat retroactiv.

Totodată, pretenția contestatareii de aplicare a prevederilor art.93[^] 2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(1) Procedura pentru eliminarea dublei impuneri între persoane române afiliate

(1) În sensul prezentului articol, prin dublă impunere se înțelege situația în care același venit/profit impozabil se impozitează la două sau mai multe persoane române afiliate între care s-au încheiat tranzacții.

(2) În cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate, ajustarea venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate, efectuată de către organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de respectiva persoană, este opozabilă și organului fiscal pentru administrarea creanțelor celeilalte persoane afiliate.

(3) Ajustarea se decide de organul fiscal competent prin emiterea unei decizii de ajustare care stă la baza emiterii deciziei de impunere sau a deciziei de nemodificare a bazei de impunere. Decizia de ajustare se comunică contribuabilului la care s-a efectuat ajustarea, persoanei române afiliate la care se referă tranzacția ajustată, precum și organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana română afiliată.

(4) Ajustarea este opozabilă organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana română afiliată numai dacă decizia de ajustare este definitivă în sistemul căilor administrative și judiciare de atac."

nu este justificată, deoarece prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2015 care a stat la baza emiterii Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X./04.12.2015, contestată, organele de inspecție fiscală au procedat corect la ajustarea rezultatului din exploatare, în sensul alocării pierderii rezultată din vânzările de legume congelate către .X. S.R.L., cu următoarele sume : .X. lei pe anul 2012, .X. lei pe anul 2013 și .X. lei pe anul 2014.

În concluzie, deoarece, cheltuielile cu legume congelate nu au condus la realizarea de venituri impozabile, argumentele societății nefiind de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au diminuat pierderea fiscală, înregistrată de societate cu suma de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct.11.1 lit.a) 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 se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu cheltuieli reprezentând mercantizare și publicitate facturate de **.X. S.R.L.**

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielilor facturate de **.X. S.R.L.- persoană afiliată, în condițiile în care aceste sume reprezintă costuri ale distribuitorului provenite din relația sa cu lanțurile de magazine către care distribuie produsele **.X. S.A., respectivele cheltuieli nefiind efectuate în scopul **.X.izării de venituri impozabile la nivelul contestatarei.******

În fapt, în perioada 2012 - 2014, **.X. S.A.** a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal sumele de **.X. lei, .X. lei și .X. lei** reprezentând cheltuielile cu mercantizare și publicitate facturate de **.X. S.R.L.** în calitate de intermediar pe linie de distribuție pentru produsele **.X.izate de contestatară.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că, prin refacturarea costurilor asumate de **.X. S.R.L.** în relația sa cu lanțurile de magazine către care distribuie marfa, au fost recuperate aceste cheltuieli de la producătorul mărfurilor, respectiv **.X. S.A.,** motiv pentru care aceste cheltuieli au fost considerate cheltuieli nedeductibile fiscal, în baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, la art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că:

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul **.X.izării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare**”*,

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii

din care să reiasă că sunt efectuate în scopul .X.izării de venituri.

În speță sunt incidente și prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare unde se specifică :

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte” ,

coroborate cu prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții :

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata .X.izării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare ;

- contribuabilul trebuie sa dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate ”.

Astfel, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil sunt expres prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii, legea enumerând: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestațiilor reține următoarele :

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală, că .X. S.R.L., .X. S.R.L. și .X. S.R.L. sunt societăți cu care contestatara se află în relații de afiliere, aspect confirmat chiar de directorul general al contestatarii dl..X. (numit

prin Hotărârea Consiliului de Administrație nr..X./23.03.2012), așa cum reiese din anexa nr.2- Declarația pe propria răspundere privind relațiile de afiliere, existentă în copie la dosarul cauzei.

Astfel, în perioada verificată, .X. S.R.L. a fost principalul distribuitor de produse “.X.”-produse congelate ale .X. S.A.

Conform clauzelor contractului nr..X./03.01.2011 de prestări servicii de publicitate, aflat în copie la dosarul cauzei, .X. S.R.L. prestează activități și suport de publicitate stabilite împreună cu beneficiarul .X. S.A., în baza planurilor de marketing și machetelor furnizate de acesta. Suportul publicitar va promova brandurile comercializate de beneficiar în locațiile alese împreună cu prestatorul.

La clauza „*Valoarea și durata contractului*” se prevede că prețul prevăzut în anexele la contract nu include TVA, iar plata se face cu O.P. în 15 zile sau prin compensarea obligațiilor reciproce.

Conform anexelor la contract, tariful de mercantizare a fost în anul 2011 de realizarea euro, în anul 2012 a fost de 24.000 euro, fără TVA.

Produsele .X. S.A. au fost distribuite în locațiile reprezentate de magazine .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., din .X., Ploiești, Târgoviște, Brașov, Buzău, Baia Mare, Târgu Mureș, Iași, Suceava, Craiova, Pitești, Sibiu, Râmnicu Vâlcea, Slatina, Oradea, .X., Piatra Neamț.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, prin adresa din 09.10.2015, aflată în copie la dosarul cauzei, directorul financiar al contestatarii a precizat că serviciile facturate de .X. S.R.L. către contestatară sunt de fapt o parte din cheltuielile specifice distribuitorului, constând în monitorizare piață, taxe de transport, taxe de raft și alte cheltuieli care cad în sarcina distribuitorului de produse.

Se reține că simpla înregistrare a cheltuielilor cu mercantizare și publicitate facturate de .X. S.R.L. în categoria cheltuielilor deductibile fiscal nu este suficientă pentru a justifica caracterul deductibil al acestora, aspect reglementat de articolele de lege suscite.

În același sens este și practica Înaltei Curți de Casație și Justiție într-o speță similară, care prin Decizia nr. 1261/2014 pronunțată în dosarul nr.766/2/2013 a reținut „*că pentru a admite deductibilitatea costului serviciilor, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor, dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă la activitatea curentă a contribuabilului.*”

Se reține că, nici în timpul inspecției fiscale, nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac, contestatara nu a pus la dispoziție rapoarte privind rezultatele și concluziile promoțiilor desfășurate în perioada contractată, întocmite de distribuitorul .X. S.R.L., documente prevăzute la clauza 4

“Derularea contractului - modalități de derulare a procedurii de decontare” și care trebuiau să fie validate de .X. S.A., înainte de întocmirea facturilor, așa cum se specifică la clauza 4.3 „Prestatorul întocmește factura către beneficiar numai după ce primește validarea rapoartelor de către beneficiar”.

În concluzie, prin refacturarea acestor taxe către .X. S.A. s-a încercat o recuperare a cheltuielilor și taxelor specifice distribuitorului de la persoana afiliată, care în acest caz este producătorul mărfurilor, deși în virtutea relațiilor contractuale cu lanțurile de magazine către care a vândut marfa, .X. S.R.L. trebuia să își asume aceste cheltuieli, fără a le impune entității afiliate.

Sușținerea contestatarei potrivit căreia *„înregistrarea cheltuielilor de mercantizare este efectuată în baza contractului de prestări servicii nr.-X./07.01.2013 având ca obiect realizarea de Prestator de activități și suport de publicitate...”* nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectivul contract, necesar în stabilirea deductibilității fiscale a cheltuielilor de mercantizare, la nivelul contesattarei, nu a fost pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală și nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac.

La dosarul cauzei se află adresa FN din data 14.10.2015 transmisă de directorul financiar al .X. S.R.L. prin care sunt aduse precizări la contractele încheiate de această societate, după cum urmează :

- *contract nr..X. - Servicii logistice și administrative, tarife de transport calculate în ipoteza unor cuplaje cu marfa .X.,*

- *contract nr..X. - Servicii monitorizare piață, executate de .X. pentru .X. și .X. – sunt servicii de monitorizare piață refacturate către .X., costul corespunzător .X. S.A. Nu sunt marje adăugate de .X. S.R.L. la aceste servicii,*

- *contract nr. .X./07.01.2013, contract nr. .X./07.01.2015, nr..X./28.02.2014 sunt servicii de mercantizare și publicitate refacturate de .X. S.R.L. de la .X., fără marjă adăugată”.*

Din analiza acestui document reiese că .X. S.R.L. a refacturat în sarcina producătorului .X. S.A., costuri pe care ar fi trebuit să și le asume (*cum ar fi servicii monitorizare piață, executate de .X. pentru .X. și servicii de mercantizare și publicitate refacturate de .X. S.R.L. de la .X.*), în condițiile în care ar fi avut o relație comercială cu o societate independentă, însă a preferat, în mod abuziv să le recupereze de la entitatea afiliată.

Mai mult, prin acceptarea la plată a sumelor facturate de .X. S.R.L.-persoană afiliată, impactul fiscal pentru contestatară a fost de diminuare a marjei de profit rezultată din tranzacția încheiată cu distribuitorul, ajungându-se așadar la un preț de livrare al produselor proprii, sub prețul de piață și în final la adâncirea pierderii înregistrate de .X. S.A. pe perioada verificată.

În concluzie, deoarece, cheltuielile reprezentând mercantizare și publicitate facturate de .X. S.R.L. nu au condus la realizarea de venituri impozabile în favoarea contestarei, argumentele societății nefiind de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au diminuat pierderea fiscală cu suma de .X. lei, motiv pentru care în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct.11.1 lit.a) 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 se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu cheltuieli reprezentând deplasări pe ruta .X. - .X. și cazări în .X. pentru administratorii firmei Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu deplasări și cazare, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost necesare și efectuate în scopul .X.izării de venituri impozabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. a înregistrat în perioada 2013 - 2014, în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, suma de .X. lei (.X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei) reprezentând cheltuieli cu deplasări pe ruta .X. - .X. și cazări în .X. pentru administratorii firmei.

Aceste sume au fost refacturate în perioada noiembrie 2013 - iulie 2015 de către firmele afiliate .X. S.R.L. și .X. S.R.L., pe motiv că acestea au fost efectuate în favoarea administratorului .X..

Deoarece centrul intereselor economice ale contestatarii se află în .X., organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost justificate cu documente din care să reiasă că au fost efectuate în scopul .X.izării de venituri și nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil, în baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul .X.izării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în

conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii din care să reiasă că sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține următoarele aspecte :

Se reține că în perioada noiembrie 2013 - iulie 2015, .X. S.R.L. a facturat servicii în sumă de .X. lei, iar .X. S.R.L. a facturat servicii în sumă de 11.445 lei pe motiv că acestea au fost efectuate în favoarea administratorului .X..

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, aceste cheltuieli nu au avut la bază documente justificative din care să reiasă în ce mod au contribuit respectivele cheltuieli la realizarea de venituri, cum ar fi contracte cu partenerii de afaceri din exteriorul țării și totodată nu s-a făcut dovada derulării ulterioare a unor tranzacții comerciale în .X. și .X. și nici a veniturilor suplimentare care ar fi fost obținute la nivelul societății contestate.

Potrivit anexei nr.2 Declarația pe propria răspundere privind relațiile de afiliere dată de Directorul general al contestatarei, dl..X., .X. S.R.L. și .X. S.R.L. sunt societăți cu sediul în .X. cu care contestatara se află în relații de afiliere, dar nici în timpul inspecției fiscale, nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac, contestatara nu a prezentat niciun contract în baza căruia cheltuielile cu deplasări pe ruta .X.-.X. și cazări în .X. puteau să fie refacturate către .X. S.A.

Astfel, susținerea contestatarei potrivit căreia "*cheltuielile pentru administratorul firmei .X. S.A., dl. .X. au fost refacturate de către .X. S.R.L. și .X. S.R.L. (...), Codul fiscal permițând refacturarea cheltuielilor care nu sunt aferente societăților menționate...*" nu poate fi reținută în justificarea deductibilității fiscale la nivelul contestatarei a acestor cheltuieli, deoarece conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2015, dl. .X. este cetățean american, dar nu a îndeplinit funcția de administrator al .X. S.A. în perioada verificată, ci avea calitatea de membru în consiliul de administrație al Smithfield România S.R.L. din .X., o firmă care deține 49.88 % din capitalul social al contestatarei.

În concluzie, deoarece, cheltuielile cu deplasări pe ruta .X. - .X. și cazări în .X. pentru administratorii firmei nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, referitoare la cheltuielile în

sumă de **.X. lei**, rezultă că acestea în mod legal au diminuat pierderea fiscală, motiv pentru care în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct.11.1 lit.a) 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 se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

5. Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu cheltuieli reprezentând penalități de întârziere facturate de **.X. S.R.L.**

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielilor cu penalitățile calculate de un client – persoană afiliată pentru produsele nelivrate, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că, în toată perioada pentru care au fost calculate penalități de întârziere, contestatara a livrat legume congelate către distribuitorul **.X. S.R.L., fără ca cele două societăți, să considere aceste livrări în contul avansurilor acordate, recalificând obiectul contractului din „avans acordat” în „împrumut”.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că **.X. S.A.** a înregistrat în perioada 2013 - 2014, în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, sumele de **.X. lei** și **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu penalități de întârziere facturate de **.X. S.R.L.** - persoană afiliată.

Deoarece sumele au fost acordate inițial ca avansuri, conform contractului nr.**.X./01.07.2009** și au fost stinse prin reconsiderarea acestora ca un împrumut acordat de către **.X. S.A.**, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost justificate cu documente din care să reiasă că au fost efectuate în scopul **.X.izării** de venituri la nivelul contestatarei, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil, în baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul **.X.izării** de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.*

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele

cheltuieli trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii din care să reiasă că sunt efectuate în scopul .X.izării de venituri.

Conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.181 și pct.183 din O.M.F. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene unde se specifică:

“181. - (1) Avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

(2) Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori.

Art.184. (...) (2) În conformitate cu prevederile art.6 alin. (1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(3) Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta”.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține următoarele aspecte :

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2015, detaliate la Cap.II din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. - persoană afiliată a acordat .X. S.A. în perioada 2013-2014, avansuri aferente vânzării de legume congelate, în baza contractului de avans marfă nr..X./01.07.2009 încheiat de contestatară în calitate de vânzător, cu distribuitorul.

Potrivit obiectului contractului, .X. S.R.L. a acordat avansuri în perioada iulie - decembrie 2009 în sumă totală de .X. lei pentru achiziționarea de legume congelate, mărfuri pe care .X. S.A., în calitate de vânzător, urma să le livreze, conform prevederilor contractuale :*“Avansul acordat va fi dedus din valoarea facturilor de vânzare legume congelate emise de vânzător către distribuitor în perioada ianuarie - mai 2010. Vânzătorul se obliga să livreze către distribuitor, legume congelate, astfel încât avansul primit să fie închis în perioada ianuarie 2010 - mai 2010”.*

Se reține că, avansul acordat nu a fost stins în perioada prevăzută în contract, deși între cele două entități au fost derulate tranzacții comerciale, în

sensul că .X. S.A. a livrat în mod constant mărfuri către .X. S.R.L., potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală.

Contractul nr..X./01.07.2009 a fost prelungit pentru perioada septembrie 2009 până la anul 2012, conform actelor adiționale nr..X./10.06.2009, nr..X./17.08.2010, nr..X./15.09.2010, nr..X./28.05.2010, nr..X./07.12.2010, nr..X./30.06.2011, nr..X./30.10.2011, aflate în copie la dosarul cauzei.

Totuși, obligația plății de penalități contractuale și modul lor de calcul nu sunt prevăzute prin contractul de avans marfă nr..X./01.07.2009, ci se regăsesc numai prin actul adițional nr..X./30.10.2011, valabil începând cu data de 01.11.2011.

Din analiza clauzelor actului adițional .X./15.09.2010, reiese că părțile au hotărât suplimentarea avansului acordat de .X. S.R.L. la suma de .X. lei, avansul acordat ajungând la suma de .X. lei,

Ulterior, în data de 30.10.2011 avansul acordat a fost diminuat cu suma de .X. lei, conform art.1 din actul adițional .X./30.10.2011 *„Părțile hotărăsc diminuarea avansului acordat de către distribuitor, vânzătorului cu suma de .X. lei, valoarea totală a avansului acordat fiind de .X. lei”*.

Astfel, conform art.2 din actul adițional .X./30.10.2011 *„Părțile contractante hotărăsc ca Vânzătorul, pentru avansul în bani primit de la Distribuitor, în temeiul contractului nr..X./28.05.2010 să plătească acestuia, cu titlu de penalități, o penalitate de 11% pe an, calculată la avansul nerambursat sau necompensat la finalul fiecărei luni contractuale. Astfel, Distribuitorul va întocmi și comunica Vânzătorului facturile fiscale aferente penalităților lunare menționate mai sus, în primele 5 zile ale lunii următoare pentru care se emite factura, plata respectivei facturi urmând a fi efectuată de Vânzător în termenele și condițiile stabilite de părți și în conformitate cu legislația în vigoare, operațiunea de compensare fiind de asemenea, admisă”*.

Potrivit concluziilor organelor de inspecție fiscală din adresa nr. .X./18.05.2016, avansul acordat a fost tratat, în sensul că sumele acordate au fost considerate de .X. S.A. ca fiind un împrumut acordat către .X. S.A., nefiind acceptată stingerea avansurilor primite cu valoarea mărfurilor livrate și astfel fiind calculate penalități de întârziere de către distribuitor în sarcina contestatarei, cu încălcarea prevederilor O.M.F. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, mai sus citate.

Totodată, se reține că, au fost ignorate prevederile art.2 din actul adițional .X./30.10.2011 la contractul de avans marfă, iar facturarea penalităților de întârziere a fost abuzivă, reprezentând de fapt o modalitate de retragere a unor sume de bani de la societatea afiliată.

Astfel, afirmația contestată potrivit căreia *"penalitatea este facturată conform prevederilor contractuale între societăți independente"*, cu invocarea prevederilor art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale;"

nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece organele de inspecție fiscală nici nu au invocat acest temei de drept la stabilirea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu penalitățile de întârziere.

Față de documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată rezultă că organele de inspecție fiscală, în mod legal au diminuat pierderea fiscală cu cheltuieli reprezentând penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**, facturate de **.X. S.R.L.**, motiv pentru care în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct.11.1 lit.a) 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 se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu legume congelate, cu mercantizare, publicitate și penalități de întârziere facturate de **.X. S.R.L.**, cheltuieli cu deplasări și cazare, rezultă că acestea în mod legal au dispus măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct.11.1 lit.a) 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 se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta, se :

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de **.X. S.A. din .X.** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală

pentru persoane juridice nr..X./04.12.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei prin preluarea acesteia în declarația anuală a impozitului pe profit pentru anul 2015.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,
.X.