

DECIZIA nr. 242 din 22.06.2020
privind soluționarea contestației formulată de
ABC SRL, cu sediul în, București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_....2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2020, înregistrată sub nr. MBR_REG_....2020 de către D.G.R.F.P. ... cu privire la contestația ABC SRL, formulată prin împuternicit ... SRL în baza împuternicirii datată 01.08.2018, tradusă legalizat și transmisă cu adresa înregistrată sub nr. ..._REG_....2020.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de2020 și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2020 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X QQQ/2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X ZZZ/2019 și comunicată prin poștă în data de

Din totalul obligațiilor fiscale stabilite în urma inspecției fiscale în sumă de 1.585.355 lei, societatea contestă debitul în sumă de **T lei**, din care:

- P lei impozit pe profit;
- V lei TVA;
- N lei impozit pe veniturile persoanelor nerezidente.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... au efectuat inspecția fiscală la ABC SRL pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2013-31.12.2018 și pentru TVA și impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente aferente perioadei 01.12.2013-30.04.2019, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-X ZZZ/2019 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X QQQ/2019, prin care s-au stabilit diferențe suplimentare de impozit pe profit în sumă de P lei, de TVA în sumă de VT lei și de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de N lei.

În privința impozitului pe profit, în raport de informațiile declarate de societate prin declarațiile anuale de impozit pe profit D101, organele de inspecție fiscală au modificat baza impozabilă cu suma de B lei, după cum urmează:

- cu suma de B1 lei reprezentând profit impozabil nedeclarat în anul 2014 în urma întocmirii declarației D101 cu date incorecte privind veniturile și cheltuielile față de datele înregistrate în contabilitate, contrar prevederilor art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pct. 12 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, art. 82 alin. 3 din Codul de procedură fiscală și anexa nr. 7, cap. II, pct. 3 din OPANAF nr. 1.950/2012, modificat prin OPANAF nr. 4.024/20014;

- cu suma de B2 lei reprezentând cheltuieli cu amenzile/penalitățile către bugetul de stat și TVA ajustată în favoarea statului pentru stocuri depreciate ori lipsă în gestiune în anul 2018, nedeductibile fiscal conform art. 25 alin. (4) lit. b) și c) din Codul fiscal;

- cu suma de B3 lei cheltuieli înregistrate la 30.11.2015 cu mențiunea "eco tax provision" prin formula contabilă 635001 = 408002, care îmbracă forma unor provizioane, dar care sunt nedeductibile fiscal conform art. 19 alin. (1) și art. 22 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 369-370 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014;

- cu suma de B4 lei, din care B4a în 2016 și B4b lei în 2017 reprezentând provizioane pentru retur mărfuri on-line, dar care nu au fost luate în calcul ca nedeductibile fiscal conform art. 19 alin. (1) și art. 26 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 369-370 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014;

- cu suma de B5 lei, din care B5a lei în anul 2017 și B5b lei în anul 2018 reprezentând provizioane pentru bonusuri acordate clienților la vânzarea de mărfuri on-line și care nu au fost luate în calcul ca nedeductibile fiscal conform art. 19 alin. (1) și art. 26 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 369-370 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014;

- cu suma de B6 lei reprezentând cheltuieli cu provizioane pentru stock option-plan și bonusuri de prosperitate, înregistrate în anul 2017 și neluate în calcul ca nedeductibile fiscal conform art. 26 alin. (1) din Codul fiscal;

- cu suma de B7 lei, din care B7a lei în anul 2017 și B7b lei în anul 2018 reprezentând cheltuieli cu provizioanele pentru concedii de odihnă și care nu au fost luate în calcul ca nedeductibile fiscal conform art. 26 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 338, pct. 369-370 și pct. 375 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014;

- cu suma de B8 lei, din care B8a lei în anul 2017 și B8b lei în anul 2018 reprezentând venituri înregistrate în minus prin formula contabilă 758860 = 472, fără prezentarea de documente justificative cu nerespectarea prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 și art. 19 alin. (1) din Codul fiscal;

- cu suma de B9 lei în anul 2018 reprezentând cheltuieli cu chiria variabilă stabilită în funcție de cifra de afaceri pentru spații comerciale din Buzău, Pitești și București Sun Piazza și care îmbracă forma unor provizioane, dar care nu sunt deductibile fiscal conform art. 26 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 369-370 și pct. 375 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014;

- BPT lei, din care BPT1x lei pentru anul 2013, BPT2y lei pentru anul 2014, BPT3z lei pentru anul 2016 și BPT4q lei pentru anul 2017 reprezentând profit impozabil suplimentar în urma ajustării prețurilor de transfer conform art. 11 din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că ABC SRL a utilizat, în analiza prețurilor de transfer, metoda TNMM pentru mărfuri și servicii de management, metoda "margins operating costs" pentru servicii marketing/IT/advisory services, respectiv metoda CUP pentru licența G și au

acceptat analiza și concluziile societății pentru tranzacțiile pentru servicii și pentru licență.

În ceea ce privește metoda TNMM pentru mărfuri – articole de îmbrăcăminte, organele de inspecție fiscală au acceptat metoda, intervalul de comparabilitate de 3 ani și strategia de căutare, însă din verificarea efectuată a rezultat că entitățile cuprinse de societate în eșantionul final nu îndeplineau criteriul de independență, fiind reținute entitățile din primul eșantion (în anul 2013), veniturile înregistrate în anul 2014 în contul 7588 trebuiau eliminate din calculul indicatorilor deoarece nu reprezentau venituri din vânzarea mărfurilor, o parte din entități sunt afiliate pe partea de control ori au înregistrat pierderi recurente, fiind eliminate din eșantion (în anii 2015, 2016 și 2017), iar pentru anii 2017 și 2018 au fost prezentate câte două dosare de prețuri de transfer, cu doi indicatori “operating margin” și “net cost plus”. Organele de control au recalculat intervalul inter-quartilă și pe baza medianei medianei rezultate au ajustat prețurile de transfer aferente tranzacțiilor realizate cu persoanele afiliate pentru mărfurile comercializate în anii 2013, 2014, 2016 și 2017, pentru anii 2015 și 2018 nestabilindu-se diferențe.

În urma determinării diferențelor, organele de inspecție fiscală au influențat pierderea fiscală cumulată declarată de societate la finele anului 2017 de F1 lei cu suma de F2 lei bază impozabilă suplimentară cumulată 2013-2017, rezultând un profit impozabil de F3 lei, cu un impozit pe profit aferent de P1 lei, iar profitul impozabil aferent anului 2018 de F4 lei cu suma de F5 lei bază impozabilă suplimentară aferentă anului 2018, rezultând un profit impozabil de F6 lei, cu un impozit pe profit aferent de P2 lei.

În privința TVA, diferența suplimentară de VT lei a fost stabilită de organele de inspecție fiscală, astfel:

- VT1a lei TVA deductibilă ce trebuia ajustată în favoarea statului pentru mărfuri lipsă sau depreciate, cu ocazia inventarierilor din mai 2015 și septembrie 2018, deși în restul perioadei verificate societatea efectuase ajustări pentru aceleași situații conform art. 148 alin. (1) lit. c)/art. 304 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal;

- VT2b lei TVA deductibilă ce trebuia ajustată în favoarea statului pentru bunuri de capital și alte active corporale fixe care și-au încetat existența în cadrul societății conform art. 149 alin. (1) lit. d), alin. (2) lit. a), alin. (3) lit. a), alin. (4) lit. d) și alin. (5) lit. c)/ art. 305 alin. (1) lit. a) și lit. d), alin. (2) lit. a), alin. (3) lit. a), alin. (4) lit. d) și alin. (5) lit. d) din Codul fiscal;

- V1 lei TVA deductibilă ce trebuia ajustată în favoarea statului pentru lucrări de amenajare/modernizare/transformare efectuate la spațiile închiriate, care au fost considerate bunuri de capital în condițiile în care societatea nu a prezentat documente din care să reiasă valoarea spațiilor închiriate (cu excepția spațiului din Sun Plaza) și care și-au încetat existența în cadrul societății înainte de expirarea perioadei de ajustare de 20 de ani, cu aplicarea prevederilor art. 305 alin. (1) lit. a), lit. b) și lit. d), alin. (2) lit. b), alin. (3) lit. d), alin. (4) lit. d) și alin. (5) lit. d) din Codul fiscal;

- V2 lei TVA colectată aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri reprezentând returnări de mărfuri către partenerul din Polonia și pentru care societatea a aplicat scutirea de TVA prevăzută de art. 143 alin. (2) din Codul fiscal, fără să justifice scutirea cu documentele care să ateste transportul

bunurilor din România în Polonia prevăzute de art. 10 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 2.222/2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe parcursul perioadei verificate societatea ABC SRL a efectuat plăți de servicii către persoane juridice nerezidente, fiind prezentate certificate de rezidență fiscală doar pentru doi parteneri. Întrucât partenerii NZ1 Germania, NZ2 Polonia, NZ3 Germania, NZ4 Franța, NZ5 Polonia și NZ6 Slovacia nu au prezentat certificate de rezidență fiscală, organele fiscale au concluzionat că societatea avea obligația calculării, reținerii, declarării și virării impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de N lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea în parte a deciziei de impunere nr. F-X QQQ/2019 pentru debite în sumă de **T lei** invocând următoarele:

Referitor la impozitul pe profit societatea susține că organele fiscale au eliminat din calculul efectuat pentru anul 2017 suma de QL lei reprezentând pierderea fiscală înregistrată de societate la începutul activității, contrar prevederilor art. 113 alin. (2) din Codul de procedură fiscală care obligă organele de inspecție fiscală la determinarea corectă a bazei de impunere. Societatea consideră că motivul menționat în RIF, potrivit căruia operatorul economic a ales în mod independent să diminueze pierderea de recuperat cu suma de QL lei este nelegal și nefundamentat întrucât nu a renunțat la nicio pierdere fiscală și nici nu există o prevedere legală care să reglementeze renunțarea de către contribuabil la reportarea pierderii fiscale, singurele prevederi legale relevante fiind art. 19 alin. (1) coroborat cu art. 31 alin. (1) din Noul Cod Fiscal. Echipa de inspecție fiscală a dat dovadă de o abordare neunitară și subiectivă, fiind de acord cu calculul societății privind utilizarea pierderilor fiscale reportate în perioada 2013-2016, dar neluând în considerare pierderea de QL lei pentru perioada 2017-2018, aceasta provenind din anul 2012. Societatea susține că o parte din pierderea fiscală reportată atinsese pragul de reportare de 7 ani consecutivi, motiv pentru care a fost nevoită să excludă din valoarea pierderii fiscale preluate suma de QL lei, termenul de prescripție atingându-se la sfârșitul anului 2015, însă având în vedere ajustările rezultatului fiscal în urma inspecției fiscale, suma de QL nu se mai prescrie, ci ajunge să diminueze rezultatul fiscal pozitiv determinat începând cu anul 2013.

În legătura cu suma de B7 lei reprezentând concedii de odihnă neluate și ore suplimentare, societatea susține că în raport de natura contabilă a provizioanelor, sumele datorate personalului pentru concedii de odihnă și ore suplimentare și neachitate până la închiderea exercițiului financiar trebuie recunoscute ca și o cheltuială cu personalul, deductibilă fiscal, și nu ca o cheltuială cu provizioanele. Cu privire la suma de B9 lei reprezentând chiriile aferente spațiilor închiriate calculate pe baza cifrei de afaceri, abordarea echipei de inspecție fiscală este netemeinică și nelegală din perspectivă contabilă și fiscală, având în vedere că aceste sume au fost înregistrate de societate ca previziuni și nu ca provizioane, ținând cont că fiecare sumă înregistrată a fost calculată pe baza unor documente concludente care au conferit acuratețe. Această cheltuială încadrată ca și previziune a fost necesară întrucât până în luna noiembrie 2019 factura aferentă nu a fost emisă de proprietarul spațiului.

Față de ajustările prețurilor de transfer, societatea susține că nu este de acord cu eliminarea a trei societăți din eșantionul de comparabilitate aferent anului 2013 pe motiv că au înregistrat pierderi fiscale, având în vedere prevederile art. 3.7, 3.64 și 3.65 din Ghidul OECD privind prețurile de transfer. Societatea arată că pentru a verifica situația comercianților cu amănuntul de o mărime similară din România, a selectat competitori majori ai săi din România, iar testul de independență nu a fost utilizat deoarece scopul căutării nu a fost analiza comparativă, ci pentru a ilustra situația pe piața de retail din România și, oricum, nu au fost descoperite companii relevante care îndeplinesc criteriile de independență din România. Rezultatele au arătat că 3 din 8 companii românești selectate au fost în pierdere operațională, mai mare decât a societății și, deși nu îndeplinesc testul de independență, rezultatele indică condițiile nefavorabile de pe piața românească în 2013. Pe baza ghidului OECD, comparabile generatoare de pierderi care satisfac analiza comparabilității nu ar trebui respinse doar pe baza faptului că suferă pierderi, motiv pentru care aceste campanii trebuie acceptate în analiza prețurilor de transfer pentru anul 2013.

De asemenea, ajustarea profitabilității la valoarea medianei este abuzivă și nelegală având în vedere că prevederile art. 11 alin. (2) din Vechiul Cod Fiscal nu fac trimitere sub nicio formă la mediană pentru ajustarea prețurilor de transfer, iar prevederile Ordinului 222/2008 invocate de organele fiscale nu pot excede sub nicio formă prevederile Codului fiscal, sens în care este și Decizia civilă nr. dccc/xxxx a Curții de Apel Cluj. Orice acțiune de a ajusta prețurile de transfer la valoarea medianei contravine principiului constituțional al ierarhiei actelor normative și este în opoziție cu art. 2.7 din liniile directoare OECD care vorbește de interdicția organelor fiscale naționale de a supra-impozita societățile care realizează un profit mai mic decât media. Ca atare, orice punct din intervalul inter-cuartilar poate satisface principiul valorii de piață conform art. 3.62 din liniile directoare.

În privința diminuării profitului operațional în anul 2014 cu veniturile în sumă de J4 lei, societatea consideră justificarea echipei de inspecție fiscală ca agresivă și netemeinică în raport de prevederile pct. 2.86 din Liniile directoare OECD privind prețurile de transfer. Valoarea impozitelor reținute la sursă înregistrate la venituri a fost realizată în cadrul activităților operaționale ale societății deoarece reținerea inițială și creșterea brută aferentă creșterii cheltuielilor erau pur și simplu legate de activitatea principală a societății. Datorită naturii operaționale a cheltuielilor, tratarea acestora ca și cheltuieli extraordinare este o interpretare eronată a echipei de inspecție fiscală. Dacă se folosește interpretarea negativă, chiar și veniturile extraordinare trebuie luate în considerare conform ghidului OECD. Conform legislației fiscale române, în perioada 2010-2012 societatea s-a aflat în situația de a plăti către bugetul de stat impozitele pe veniturile persoanelor nerezidente din venituri proprii, nu prin reținere la sursă, iar ulterior, în anul 2014, să le solicite la rambursare. Și în acest caz, societatea reiterează cele susținute referitoare la ajustarea nelegală pe baza medianei.

Pentru anii 2016 și 2017, societatea susține că în pregătirea analizei comparative a utilizat baza de date a catalizatorului de prețuri de transfer furnizată de Bureau van Dijk conform art. 3.30, 3.33 și 3.81 din Liniile directoare OECD, iar autoritățile fiscale nu au informat-o în legătură cu modul în care a

obținut datele privind persoanele din conducerea companiilor care au fost înlăturate pe motivul neîndeplinirii testului de independență. Societatea susține că informația nu este ușor accesibilă, nu era disponibilă la momentul întocmirii documentației și potrivit Codului de conduită UE nu ar trebui să necesite eforturi și costuri inadecvate pentru îndeplinirea cerințelor unor sarcini administrative excesive în întocmirea dosarului prețurilor de transfer.

Referitor la ajustarea TVA aferentă amenajărilor/modernizărilor spațiilor închiriate, societatea ABC SRL consideră agresivă acțiunea echipei de inspecție fiscală deoarece nu a luat în considerare informațiile furnizate cu privire la faptul că proprietarii spațiilor închiriate au refuzat să ofere informațiile necesare în vederea aplicării prevederilor fiscale referitoare la ajustare. În lumina prevederilor art. 305 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și pct. 79 alin. (7) din Normele metodologice, societatea consideră că amenajările efectuate la spațiile închiriate nu îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate bunuri de capital și nu trebuia să efectueze ajustarea TVA.

Societatea arată că MALL1 a furnizat valoarea contabilă a centrului comercial, MALL2 a furnizat o notificare oficială prin care menționează că valoarea lucrărilor de modernizare nu depășește 20%, iar MALL3 și MALL4 nu au furnizat informații. Societatea consideră că echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont de poziția inferioară și ingrată în care se află întrucât nu are puterea și cadrul legal de a obliga proprietarii spațiilor închiriate să furnizeze informațiile necesare, motiv pentru care ar fi fost oportun ca organele fiscale să solicite oficial aceste informații și, mai mult, cum spațiile se află amplasate în zone cheie ale mall-urilor, proprietarii pot găsi un alt chiriaș.

În privința TVA aferentă tranzacțiilor intracomunitare, societatea arată că din pricina unor deficiențe organizatorice o parte din documentația CMR nu a fost găsită pentru a fi pusă la dispoziția echipei de inspecție fiscală, dar consideră că documentele prezentate sunt suficiente pentru a demonstra scutirea de TVA pentru aceste tranzacții. Societatea consideră că detaliile din tabelele puse la dispoziție au fost traduse/înțelese incorect de organele fiscale, care nu au efectuat o analiză corectă a documentației care demonstrează fără cusur că tranzacțiile reprezintă livrări intracomunitare de bunuri din România în Polonia și care au negat dreptul natural și fundamental al societății de a beneficia de scutirea de TVA conform jurisprudenței CJUE din cauzele C-409/04 Teleos și C-146/05 Albert Collee. Societatea susține că refuzarea scutirii de TVA pe simplul motiv că documentele de transport (i.e. CMR) nu au fost furnizate încalcă principiile proporționalității și neutralității.

În privința impozitului pe veniturile din servicii prestate de nerezidenți, societatea invocă prevederile art. 230 alin. (2) din Codul fiscal și ale art. 7 alin. (1) din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Germania.

În susținerea contestației societatea a prezentat o anexă privind calculul pierderii fiscale aplicabilă în perioada 2013-2018, nesemnată și certificatul de rezidență fiscală emis pe numele societății NZ1 GmbH din Germania.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la pierderea fiscală nerecuperată de QL lei

Cauza supusă soluționării este dacă dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța cu privire la posibilitatea recuperării unei pierderi fiscale în anul 2017 din diferențele suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale, nepreluată de societate din pierderea fiscală de reportat din declarația anului 2016 cu motivația că a fost depășită perioada legală de reportare, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au stabilit pentru primul an supus verificării 2013 o pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți identică cu a societății, fără nicio analiză a acestei pierderi din punct de vedere al respectării perioadelor legale de reportare a pierderilor fiscale.

În fapt, organele de inspecție fiscală au verificat impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2018 și au constatat că ABC SRL a declarat prin declarațiile anuale de impozit D101 următoarele informații referitoare la profitul fiscal/pierderea fiscală:

- anul 2013: pierdere fiscală an reportare = - Q1 lei;
 pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți = - Q2 lei;
 pierdere fiscală de recuperat în anii următori = - Q3 lei;
- anul 2014: profit impozabil an reportare = +A1 lei;
 pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți = - Q3 lei;
 pierdere fiscală de recuperat în anii următori = - Q4 lei;
- anul 2015: profit impozabil an reportare = +A2 lei;
 pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți = - Q4 lei;
 pierdere fiscală de recuperat în anii următori = - Q5 lei;
- anul 2016: profit impozabil an reportare = +A3 lei;
 pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți = - Q5 lei;
 pierdere fiscală de recuperat în anii următori = - Q6 lei;
- anul 2017: profit impozabil an reportare = +A4 lei;
 pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți = - Q7 lei;
 pierdere fiscală de recuperat în anii următori = - F1 lei;
- anul 2018: profit impozabil an reportare = +F4 lei;
 pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți = - (Q7-QL) lei;
 pierdere fiscală de recuperat în anii următori = - Q8 lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL a preluat în anul 2017 o pierdere fiscală reportată de Q7 lei față de pierderea reportată din anul precedent de Q6 lei, *rezultând o diferență de QL lei pierdere fiscală nereportată*, iar în anul 2018 o pierdere fiscală reportată de (Q7-QL) lei față de pierderea reportată din anul precedent de F1 lei, rezultând o diferență de A1 lei pierdere fiscală nereportată.

Pe de altă parte, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarea situație referitoare la profitul fiscal/pierderea fiscală determinat/determinată în urma inspecției fiscale:

- anul 2013: pierdere fiscală an reportare = - Q1 lei;
 profit impozabil suplimentar = BPT1x lei;
 pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți = - Q2 lei;
 pierdere fiscală de recuperat în anii următori = - Q2f lei;
- anul 2014: profit impozabil an reportare = +A1 lei;

- profit impozabil suplimentar = A1f lei;
- pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți = - Q2f lei;
- pierdere fiscală de recuperat în anii următori = - Q3f lei;
- anul 2015: profit impozabil an reportare = +A2 lei;
- profit impozabil suplimentar = B3 lei;
- pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți = - Q3f lei;
- pierdere fiscală de recuperat în anii următori = - Q4f lei;
- anul 2016: profit impozabil an reportare = +A3 lei;
- profit impozabil suplimentar = A3f lei;
- pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți = - Q4f lei;
- pierdere fiscală de recuperat în anii următori = - Q5f lei;
- anul 2017: profit impozabil an reportare = +A4 lei;
- profit impozabil suplimentar = A4f lei;
- pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți = - (Q5f-QL) lei;
- profit impozabil constatat= F3 lei;
- impozit pe profit aferent = P1 lei;
- anul 2018: profit impozabil an reportare = +F4 lei;
- profit impozabil suplimentar = F5 lei;
- profit impozabil constatat= F6 lei;
- impozit pe profit aferent = P2 lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că pierderea fiscală stabilită pentru anul 2016 de Q5f lei a fost diminuată cu suma de QL lei, rezultând o pierdere fiscală preluată în anul 2017 de (Q5f-QL) lei ca urmare a faptului că societatea a ales/optat să diminueze pierderea de recuperat cu suma de QL lei.

Prin contestația formulată ABC SRL reproșează organelor de inspecție fiscală eliminarea din calculul efectuat pentru anul 2017 a pierderii fiscale de QL lei, susținând că nu a renunțat la nicio pierdere fiscală și că nu există o prevedere legală în acest sens, iar abordarea în urma inspecției este neunitară și subiectivă, organele fiscale fiind de acord cu calculul societății privind utilizarea pierderilor fiscale reportate în perioada 2013-2016, dar neluând în considerare pierderea de QL lei pentru perioada 2017-2018, aceasta provenind din anul 2012.

Societatea susține că nu a mai preluat în anul 2017 o parte din pierderea fiscală reportată pentru suma de QL lei deoarece se atinsese pragul de reportare de 7 ani, dar că ea poate fi utilizată pentru acoperirea diferențelor suplimentare de profit impozabil stabilite de organele de inspecție fiscală din anii 2013-2015, când perioada de reportare nu era prescrisă și consideră că prin luarea în considerare a acestei sume impozitul pe profit datorat în urma inspecției fiscale ar fi de doar R lei în loc de P lei, deci mai mic cu P lei – R lei = W lei (adică QL lei x 16% = W lei).

În drept, potrivit art. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

“Art. 26. – (1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (1), **pierderea fiscală anuală realizată începând cu anul 2009, stabilită prin declarația de impozit pe profit,**

se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora”.

De asemenea, conform art. 34 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010:

“Art. 34. - (16) Contribuabilii care, până la data de 30 septembrie 2010 inclusiv, au fost obligați la plata impozitului minim, pentru definitivarea impozitului pe profit datorat pentru anul fiscal 2010, aplică următoarele reguli:

a) pentru perioada 1 ianuarie — 30 septembrie 2010:

— determinarea impozitului pe profit aferent perioadei respective și efectuarea comparației cu impozitul minim anual, prevăzut la art.18 alin. (3), recalculat în mod corespunzător pentru perioada 1 ianuarie — 30 septembrie 2010, prin împărțirea impozitului minim anual la 12 și înmulțirea cu numărul de luni aferent perioadei respective, în vederea stabilirii impozitului pe profit datorat;

— stabilirea impozitului pe profit datorat — prin excepție de la prevederile alin. (1), (5) și (11) și ale art. 35 alin. (1), depunerea declarației privind impozitul pe profit pentru perioada 1 ianuarie — 30 septembrie 2010 și plata impozitului pe profit datorat din definitivarea impunerii, până la data de 25 februarie 2011;

b) pentru perioada 1 octombrie — 31 decembrie 2010:

— contribuabilii depun declarația privind impozitul pe profit și plătesc impozitul pe profit datorat potrivit prevederilor alin. (1), (5) și (11) și ale art. 35 alin. (1).

(17) În aplicarea prevederilor alin. (16), determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit se efectuează urmărindu-se metodologia de calcul prevăzută de titlul II «Impozitul pe profit» în mod corespunzător pentru cele două perioade, luând în calcul veniturile și cheltuielile înregistrate.

(18) Pierderea fiscală înregistrată în cele două perioade aferente anului 2010 se recuperează potrivit prevederilor art. 26, fiecare perioadă fiind considerată an fiscal în sensul perioadei de 5 ani, respectiv 7 ani”.

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 sunt incidente prevederile art. 31 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conform căroră:

“Art. 31. – (1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute **în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora**”.

Conform prevederilor legale sus-citate, pierderea fiscală poate fi recuperată, în ordinea înregistrării acesteia, din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani fiscali consecutivi, astfel că pierderea fiscală nerecuperată în cadrul acestei perioade devine pierdere fiscală definitivă a contribuabilului.

Prin contestația formulată societatea invocă obligativitatea organelor de inspecție fiscală prevăzută de art. 113 alin. (2) din Codul de procedură fiscală de a determina, din oficiu, baza de impunere corectă și susține că nu a renunțat la pierderea fiscală de QL lei în anul 2017, având dreptul la reportare deoarece este o pierdere aferentă anului 2012, prezentând o situație proprie a recuperării pierderilor fiscale începând cu anul 2005 în anexa nr. 1 la contestație.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au efectuat nicio analiză a pierderii fiscale preluate în anul 2013, primul an din perioada verificată, acceptând integral pierderea fiscală preluată de societate de Q2 lei, cu adresa înregistrată sub nr. MBR_DGR ...2020 organul de soluționare a contestației a solicitat acestora să transmită analiza efectuată asupra acestei pierderi, cu defalcarea ei pe ani fiscali de proveniență și recuperarea din profiturile impozabile înregistrate în anii fiscali următori 2014-2018, precum și motivele pentru care pierderea fiscală de QL lei nu a fost luată în considerare, în condițiile în care pentru anii 2013-2016 au fost stabilite diferențe suplimentare de profit impozabil, care ar asigura recuperarea integrală a pierderii respective în cadrul perioadei fiscale de raportare.

Prin adresa de răspuns nr.2020, înregistrată sub nr. MBR_REG2020 organele de inspecție fiscală susțin că analiza s-a efectuat în baza datelor și informațiilor furnizate de societate, susținând că suma de QL lei este o componentă a sumei de Q2 lei "pierdere fiscală din anii precedenți" din D101 la 31.12.2013 recunoscută de societate ca fiind "loss" (pierdută/prescrisă) și că era obligația societății să colaboreze și să prezinte documentele în timpul inspecției fiscale, nu după finalizarea ei, organele de inspecție apreciind că suma în cauză nu poate fi încadrată în categoria diferențelor în minus ce pot fi stabilite în urma inspecției fiscale atâta timp cât provine dintr-o perioadă nesupusă inspecției fiscale și pentru care nu se poate asuma realitatea acesteia.

Se reține că potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 113. - (1) **Inspecția fiscală** reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, **verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente**, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

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

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

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

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) **solicitarea de explicații scrise** de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

[...]

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal; [...]

Conform prevederilor art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 131. - (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.

(2) **Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate**, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte".

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ "Contribuabilul/plătitorul **are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale**. Acesta este obligat să dea informații, **să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele**, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal".

De asemenea, potrivit art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 7. - (3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate **circumstanțele edificatoare** fiecărui caz în parte.

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

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea *in concreto* a **stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora 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 contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.**

Astfel, în speță se reține că organele de inspecție fiscală au acceptat în anul 2013 supus verificării pierderea fiscală determinată de societate ca fiind preluată din anii precedenți în sumă de Q2 lei, **fără nicio analiză a defalcării acestei sume pe ani fiscali de proveniență în vederea verificării încadrării ei din punct de vedere al perioadei de reportare prevăzută de lege de 5 ani, respectiv de 7 ani.** Mai mult, deși această analiză a fost solicitată în mod expres de organul de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală *s-au mărginit să transmită o anexă, nesemnată*, în care suma de QL lei apare ca pierdere fiscală aferentă anului 2009 cu mențiunile “loss” și “s-a pornit greșit de aici ... aici trebuia preluată suma din 2009, nu 2009-2010”, deși în situația prezentată de societate în susținerea contestației, și aceasta nesemnată, pentru anul 2009 este evidențiată o pierdere de H1 lei. De asemenea, organul de soluționare constată că din anexa transmisă de organele de inspecție fiscală pentru anul 2013 apare o pierdere fiscală cumulată de H2 lei, în timp ce în anexa societății este evidențiată o pierdere fiscală în perioada 2005-2007 și 2009-2012, cu profit imposabil înregistrat în anul 2008, în cuantum cumulat de H3 lei, pierderi *cu totul diferite față de pierderea fiscală din anii precedenți preluată la verificarea anului fiscal 2013* de Q2 lei.

Totodată, în ceea ce privește mențiunea organelor de inspecție fiscală în sensul că societatea solicită luarea în considerare a unor pierderi fiscale care nici măcar nu apar în evidențele fiscale ale acesteia la data efectuării inspecției fiscale, că pierderea fiscală în sumă de QL lei provine dintr-o perioadă prescrisă inspecției fiscale, asupra căreia nu-și pot asuma realitatea și că doar dacă ar fi provenit dintr-o perioadă supusă inspecției fiscale ar fi avut posibilitatea să se pronunțe asupra ei, organul de soluționare a contestației reține faptul că suma de QL lei **se regăsește în pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți** în sumă de Q2 lei, **înscrisă de societate în declarația fiscală D101** aferentă anului 2013 **și acceptată ca atare de organele de inspecție fiscală**, atunci când au determinat rezultatul fiscal/pierderea fiscală/profitul imposabil în urma inspecției fiscale (pg. 32/76 din RIF), fără nicio verificare asupra “realității” acestei pierderi. Mai mult, această sumă se regăsește și **în pierderea fiscală de recuperat stabilită în urma inspecției fiscale**, influențată cu diferențele stabilite de organele de inspecție fiscală **începând cu anul 2013 și până în anul 2016 inclusiv**, în condițiile în care societatea afirmă prin contestație că această pierdere ar fi fost “prescrisă” la reportare încă din anul 2015. Se mai reține că organele de inspecție fiscală au stabilit pierderea fiscală de recuperat în fiecare an din perioada verificată începând cu anul 2013 fără nicio o analiză a vechimii pierderii din punct de vedere al perioadei de reportare de 7 ani și al posibilității de recuperare din profiturile imposabile stabilite în urma inspecției fiscale în perioada verificată, pornind de la profitul imposabil/pierderea fiscală determinat(ă) pentru fiecare an fiscal și înscrisă în declarațiile fiscale depuse de societate și reportarea și/sau recuperarea pierderii fiscale de la un an fiscal la altul prin aceste declarații, până la recompunerea pierderii fiscale preluate în anul 2013 în cuantum de Q2 lei.

Prin urmare, se constată că **organele de inspecție fiscală au acceptat ca pierderea în sumă de QL lei să fie inclusă în pierderea fiscală de recuperat aferentă primului an (2013) din perioada supusă inspecției fiscale, astfel că erau obligate să se pronunțe asupra preluării sau nepreluării ei în soldul pierderii fiscale de recuperat și în anul 2017** și să constate anul fiscal

din care provine această pierdere și dacă ea mai putea fi recuperată din profitul impozabil aferent anului 2017 în cadrul perioadei legale de reportare de 5 ani/7 ani ori dacă reprezintă pierdere definitivă pentru societate.

Faptul că societatea a considerat că, potrivit propriilor evidențe fiscale, pierderea fiscală de QL lei depășise perioada legală de reportare de 7 ani din profitul impozabil determinat de societatea însăși, nu îndreptățește organele de inspecție fiscală ca, în cadrul examinării bazelor de impunere, să nu determine în ce măsură această pierdere poate fi recuperată sau nu din baza impozabilă rezultată în urma inspecției, în raport de prevederile art. 113 alin. (2) lit. i) din Codul de procedură fiscală, în condițiile în care, oricum, potrivit dispozițiilor din Codul fiscal, antecitate, începând cu anul 2009 perioada legală de reportare a pierderii fiscale este de 7 ani, mai mare față de prescripție a dreptului de efectuare a inspecției fiscale de 5 ani prevăzută de Codul de procedură fiscală. Mai mult, pornind de la "logica" raționamentului expus de organele de inspecție fiscală în adresa nr. ...2020, ar însemna că, în situația în care societatea ar fi "ales/optat" să-și reporteze pierderea fiscală proprie *fără nicio limită de timp, contrar prevederilor legale care limitează perioada de reportare*, ar fi însemnat că aceasta ar fi putut "să-și diminueze impactul fiscal creat în urma inspecției fiscale", ceea ce, evident, este eronat întrucât ar favoriza contribuabilii cu un comportament fiscal incorect în detrimentul celor cu un comportament fiscal corect.

Rezultă, așadar, că în privința sumei de QL lei, organele de inspecție fiscală **nu au determinat motivele pentru care** societatea "a ales/optat" să diminueze pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți, respectiv dacă această situație este consecința unui impediment legal în recuperarea pierderii fiscale prin depășirea termenului expres prevăzut de Codul fiscal de 7 ani fiscali consecutivi și nici care este **influența rezultatelor inspecției fiscale asupra recuperării pierderilor fiscale de reportat din anii precedenți**, de natură să clarifice situația pierderilor fiscale reportate și posibil a fi recuperate de societate din rezultatele fiscale înregistrate pe parcursul perioadei verificate, influențate cu diferențele suplimentare stabilite în urma inspecției.

Față de situația anterior descrisă și de dispozițiile legale ce guvernează inspecția fiscală reiese că din documentele aferente inspecției fiscale nu rezultă cu claritate care este situația, din punct de vedere al încadrării în perioada legală de reportare de 5 ani/7ani, a pierderii fiscale acceptată în anul 2013 ca fiind reportată din anii precedenți în cuantum de Q2 lei și, implicit, a pierderii fiscale în sumă de QL lei nereportată și neacceptată pentru reportare în anul 2017, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au efectuat analiza fiscală proprie a vechimii pierderii fiscale acceptate la reportare în raport de pierderile fiscale declarate de societate prin declarațiile fiscale anterioare anului 2013 și de perioada de reportare a pierderii fiscale din profiturile impozabile aferente anilor următori, așa cum este ea prevăzută de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, inclusiv în ceea ce privește anul 2010 considerat doi ani fiscali distincți. Mai mult, deși prin adresa nr. MBR_DGR ...2020 a fost solicitată o astfel de analiză, în adresa de răspuns organele de inspecție fiscală n-au prezentat-o, invocând faptul că au preluat o situație prezentată de societate, deși rolul acestora este de a evalua informațiile primite de la contribuabili și de a efectua propriile constatări cu privire la situațiile prezentate sau invocate de contribuabili.

Față de cele prezentate, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la situația de fapt fiscală ce trebuie constatată și prezentată în raportul de inspecție fiscală care stă la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-X QQQ/2019 contestată, în temeiul art. 279 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare “(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată” coroborat cu pct.11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 “11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. [...]” **se va desființa parțial decizia de impunere contestată pentru impozitul pe profit în sumă de W lei aferent influenței fiscale a sumei de QL lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală, să stabilească cu claritate situația de fapt fiscală în funcție de cele prezentate în decizie, de prevederile legale incidente și de argumentele contestatoarei și să emită un alt act administrativ fiscal prin care să se analizeze pierderea fiscală de recuperat din perioada anterioară anului 2013 din punct de vedere al cuprinderii ei în declarațiile fiscale depuse de societate și al respectării perioadei legale de reportare de 5 ani/7 ani, cu luarea în considerare a diferențelor suplimentare de bază impozabilă deja stabilite și menținute în urma soluționării contestației.

3.2. Referitor la cheltuielile în sumă de B7 lei

Cauza supusă soluționării este dacă sumele înregistrate de societate pentru concedii de odihnă neefectuate și ore suplimentare neplătite au natura contabilă a unor datorii în legătură cu personalul, în condițiile în care acestea au natura unor provizioane nedeductibile fiscal, nefiind determinate pe bază de state de salarii, în care sumele să fie individualizate pe salariați și având un caracter incert din punct de vedere al valorii și exigibilității sumelor respective.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că ABC SRL a înregistrat în perioada 2013-2018 cheltuieli de natura provizioanelor pentru concediile de odihnă neefectuate și alte drepturi de personal și contribuțiile sociale aferente, pe care le-a înregistrat în conturile 641001, 641003 și 645001 în corespondență cu conturile 428100 și 428101. Aceste cheltuieli au fost considerate de societate ca nedeductibile fiscal în anii 2013, 2014, 2015 și 2016, în timp ce cheltuielile în sumă de B7a lei înregistrate în anul 2017 și cheltuielile în sumă de B7b lei înregistrate în anul 2018, în total B7 lei au fost considerate ca deductibile fiscal.

Prin întrebarea nr. 2 din nota explicativă organele fiscale au solicitat reprezentanților societății explicații cu privire la motivul pentru a fost schimbat tratamentul fiscal al acestor cheltuieli, în sensul că în anii 2017-2018 au fost

considerate deductibile fiscal, în timp ce în anii anteriori 2013-2016 au fost luate în calcul drept cheltuielii nedeductibile fiscal.

La această întrebare s-a răspuns astfel: "Raționamentul a fost reanalizat din punct de vedere contabil-fiscal, respectiv s-a făcut diferențiere pe cheltuielile de natura provizion față de cele reprezentând cheltuieli de angajament. Acestea din urmă au la bază documente cu sume ce se vor regăsi în statele de plată următoare".

Față de răspunsul primit, organele de inspecție fiscală arată că, în realitate, singurul motiv pentru modificarea tratamentului fiscal îl reprezintă omisiunea societății de a considera cheltuielile ca nedeductibile, ca și în anii anteriori 2013-2016 și concluzionează că sumele respective nu îmbracă forma cheltuielilor de angajament decât în măsura în care s-ar fi regăsit în statele de plată și au devenit certe și exigibile față de salariați. Astfel, până la plata sumelor către salariați, este cunoscută natura acestora, însă este incertă data la care vor fi plătite, fiind astfel îndeplinite condițiile ca respectivele cheltuieli să îmbrace forma provizioanelor nedeductibile fiscal și nicidecum costuri efective.

Prin contestația formulată ABC SRL consideră că sumele datorate și neachitate personalului nu necesită constituirea unor provizioane, din moment ce pot fi cuantificate din perspectiva valorii sau a momentului în care aceste sume vor fi acordate angajaților, fie la momentul termenului limită în care angajații își vor consuma zilele de concediu neefectuat sau la data încetării contractelor de muncă.

În drept, potrivit art. 19, art. 25 și art. 26 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 19. - (1) **Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.** La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 . Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală".

"Art. 25. - (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

g) cheltuielile cu provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve, în limita prevăzută la art. 26;"

"Art. 26. - (1) **Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor/ajustărilor pentru depreciere, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel: [...]**".

Cu privire la determinarea profitului impozabil, la pct. 5 din Normele metodologice date în aplicarea art. 19 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 se arată următoarele:

"5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, **veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile** date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor".

Deoarece determinarea profitului impozabil pornește de la modul de înregistrare în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor, în speță sunt incidente și prevederile Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare:

“338. - (1) Sumele datorate și neachitate personalului până la sfârșitul exercițiului financiar (concediile de odihnă și alte drepturi de personal), respectiv eventualele sume care urmează să fie încasate de la acesta, aferente exercițiului în curs, dar care urmează a fi plătite/încasate în exercițiul financiar următor, se înregistrează ca alte datorii și creanțe în legătură cu personalul.

(2) Concediile de odihnă se înregistrează pe seama datoriilor atunci când suma lor este comensurată în baza statelor de salarii sau a altor documente care să justifice suma respectivă. În lipsa acestora, sumele reprezentând concedii de odihnă se recunosc pe seama provizioanelor. Prevederile prezentului alineat referitoare la recunoașterea unor obligații față de salariați, pe seama datoriilor sau a provizioanelor, se aplică și în cazul bonusurilor acordate angajaților.

(2¹) La înregistrarea în contabilitate a concediilor de odihnă sunt avute în vedere prevederile legislației în vigoare, referitoare la modalitatea de efectuare a acestora.

[...].”

“369. - (1) Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea.

(2) Pentru stabilirea existenței unei obligații curente la data bilanțului, trebuie luate în considerare toate informațiile disponibile”.

“370. - (1) La data bilanțului, valoarea unui provizion reprezintă cea mai bună estimare a cheltuielilor probabile sau, în cazul unei obligații, a sumei necesare pentru stingerea acesteia. Ca urmare, provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului.

(2) Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate”.

“373. - Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă”.

“375. - (1) Provizioanele se pot distinge de alte datorii, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau cheltuielile angajate, dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei. Spre deosebire de acestea:

a) datoriile din credite comerciale constituie obligații de plată a bunurilor sau serviciilor ce au fost primite de la sau expediate de furnizori și care au fost facturate sau a căror plată a fost convenită în mod oficial cu furnizorii; și

b) cheltuielile angajate sunt obligațiile de plată pentru bunuri și servicii care au fost primite de la sau expediate de furnizori, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau nu s-a convenit oficial asupra plății lor cu furnizorul, inclusiv salariile datorate angajaților (de exemplu, sumele aferente concediului plătit). Deși uneori este necesară o estimare a valorii sau exigibilității acestor datorii, elementul de incertitudine este - în general - mult mai redus decât în cazul provizioanelor”.

În speță, societatea ABC SRL a înregistrat în cheltuieli pe seama datoriilor cu personalul suma de B7a lei în anul 2017 și suma de B7b lei în anul 2018, apreciind că această “estimare” (pg. 4 din contestație) nu trebuie recunoscută ca o cheltuială cu provizioanele.

Sușinerile societății contestatoare nu au niciun suport și sunt vădit pro-causa.

Astfel, deși citează din reglementările contabile că asemenea cheltuieli se înregistrează pe seama datoriilor “atunci când suma lor este comensurată în baza statelor de salarii sau a altor documente care să justifice suma respectivă”, în caz contrar înregistrându-se pe seama provizioanelor, societatea **nu a prezentat niciun stat de salarii cu concedii de odihnă neefectuate și a orelor suplimentare neplătite la sfârșitul exercițiilor financiare 2017 și 2018**, din care să reiasă informațiile necesare de natură să justifice că suma de B7a lei, respectiv suma de B7b lei a fost individualizată la nivelul fiecărui salariat care înregistra concediul de odihnă neefectuat ori ore suplimentare neplătite. Or, **neexistând state de salarii** prin care să se individualizeze pe salariați drepturile salariale aferente concediilor de odihnă neefectuate ori orelor suplimentare neplătite (în nota explicativă se face referire la state de plată “următoare”), **cheltuielile “estimate” de această natură nu puteau îmbraca decât forma provizioanelor, după cum se prevede expres la pct. 338 alin. (2) fraza a II-a din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, contestatoarea ignorând prevederile respective, deși le invocă.**

De asemenea, tot reglementările contabile prevăd suficient de clar că la înregistrarea în contabilitate a concediilor de odihnă trebuie avute în vedere prevederile legislației specifice referitoare la modalitatea de efectuare a acestora (pct. 338 alin. (2¹) din reglementări).

Astfel, sunt incidente și prevederile art. 146 și art. 150 din Legea nr. 53/2003 – Codul muncii, republicată potrivit căroră:

“Art. 146. - (3) *Compensarea în bani a concediului de odihnă neefectuat este permisă numai în cazul încetării contractului individual de muncă*”.

“Art. 150. - (2) *Indemnizația de concediu de odihnă reprezintă media zilnică a drepturilor salariale prevăzute la alin. (1) din ultimele 3 luni anterioare celei în care este efectuat concediul, multiplicată cu numărul de zile de concediu*”.

Prin urmare, contrar sușinerilor societății din contestația formulată, **sumele datorate personalului pentru concedii de odihnă neefectuate nu pot fi cuantificate nici din perspectiva valorii acestora, având în vedere modalitatea de calcul a indemnizațiilor de concediu de odihnă prevăzută de art. 150 alin. (2) din Codul muncii, nici din perspectiva exigibilității/momentului în care sumele respective trebuie plătite angajaților**, având în vedere că **asemenea sume se pot achita numai în cazul încetării contractelor individuale de muncă conform art. 146 alin. (3) din Codul muncii (aspect cu privire la care societatea nu a adus nicio dovadă în sensul achitării unor concedii de odihnă neefectuate pentru salariații căroră le-au încetat contractele de muncă), și nicidecum până la momentul îndeplinirii termenului limită în care angajații își consumă zilele de concediu de odihnă**, așa cum eronat sușine societatea.

Referitor la orele suplimentare, societatea nu a prezentat nicio explicație plauzibilă cu privire la includerea acestora în suma de B7 lei, în raport de prevederile art. 122-123 din Codul fiscal referitoare la compensarea muncii suplimentare cu ore libere ori la remunerarea acesteia cu un spor la salariu corespunzător perioadei în care ar fi fost efectuate aceste ore suplimentare.

Ca atare, fiind vorba de sume incerte ca valoare și exigibilitate (termen de plată), ele au fost corect calificate de organele de inspecție fiscală ca având natura unor cheltuieli cu provizioanele, nedeductibile fiscal, în condițiile în care aceste provizioane nu sunt prevăzute a fi deductibile conform art. 26 alin. (1) din Codul fiscal.

Caracterul pro-causa al susținerilor contestatoarei este cu atât mai evident cu cât cheltuielile de această natură au fost tratate de contestatoarea însăși ca nedeductibile fiscal în anii 2013-2016, neexistând niciun motiv legal ori faptic care să justifice modificarea tratamentului fiscal al aceluiași cheltuieli în anii 2017-2018.

În consecință, contestația ABC SRL se va respinge ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind deductibilitatea cheltuielilor în sumă de B7 lei.

3.3. Referitor la cheltuielile în sumă de B9 lei

Cauza supusă soluționării este dacă suma înregistrată de societate pentru cheltuieli cu chiria suplimentară calculată pe baza cifrei de afaceri are natura contabilă a unei datorii față de furnizori/prestatori, în condițiile în care nu se cunoaște exigibilitatea acesteia, iar o datorie cu exigibilitate incertă are natura contabilă a unui provizion nedeductibil fiscal.

În fapt, societatea ABC SRL a înregistrat în anul 2018 suma de B9 lei în contul 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile" în corespondență cu contul 408 "Furnizori-facturi nesosite" reprezentând chirie suplimentară, variabilă, calculată în funcție de cifra de afaceri a spațiilor comerciale din Buzău, Pitești și București potrivit prevederilor contractuale, dar nefacturată până în luna noiembrie 2019 de către proprietarii spațiilor.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că suma respectivă nu poate îmbraca forma cheltuielilor curente întrucât se cunoaște modul de calcul al acesteia care este prevăzut în contract, dar nu se cunoaște data la care va fi primită factura și implicit termenul de plată, respectiv momentul în care devine certă și exigibilă, motiv pentru care are natura unui provizion, nedeductibil fiscal.

Prin contestația formulată societatea susține că potrivit Codului fiscal suma înregistrată este o previziune și nu un provizion deoarece fiecare sumă a fost calculată pe baza unor documente concludente, dar a fost încadrată ca și previziune, nefiind emisă factura de către proprietar.

În drept, potrivit art. 19, art. 25 și art. 26 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 19. - (1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în

calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală”.

“Art. 25. - (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

g) cheltuielile cu provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve, în limita prevăzută la art. 26;”.

“Art. 26. - (1) **Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor/ajustărilor pentru depreciere, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel: [...]**”.

Cu privire la determinarea profitului impozabil, la pct. 5 din Normele metodologice date în aplicarea art. 19 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 se arată următoarele:

“5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, **veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile** date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor”.

În legătură cu modul de înregistrare în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor, în speță sunt incidente și prevederile Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare:

“369. - (1) Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea.

(2) Pentru stabilirea existenței unei obligații curente la data bilanțului, trebuie luate în considerare toate informațiile disponibile”.

“370. - (1) La data bilanțului, valoarea unui provizion reprezintă cea mai bună estimare a cheltuielilor probabile sau, în cazul unei obligații, a sumei necesare pentru stingerea acesteia. Ca urmare, provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului.

(2) Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate”.

“373. - **Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă**”.

“375. - (1) **Provizioanele se pot distinge de alte datorii, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau cheltuielile angajate, dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei.** Spre deosebire de acestea:

a) datoriile din credite comerciale constituie obligații de plată a bunurilor sau serviciilor ce au fost primite de la sau expediate de furnizori și care au fost facturate sau a căror plată a fost convenită în mod oficial cu furnizorii; și

b) **cheltuielile angajate sunt obligațiile de plată pentru bunuri și servicii care au fost primite de la sau expediate de furnizori, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau nu s-a convenit oficial asupra plății lor cu furnizorul**, inclusiv salariile datorate angajaților (de exemplu, sumele aferente

concediului plătit). Deși uneori este necesară o estimare a valorii sau exigibilității acestor datorii, elementul de incertitudine este - în general - mult mai redus decât în cazul provizioanelor”.

În speță, societatea ABC SRL a înregistrat în cheltuieli pe seama datoriilor către furnizori pentru facturi nesosite suma de B9 lei reprezentând chirii suplimentară, variabilă, calculată în funcție de cifra de afaceri a spațiilor comerciale închiriate și susține prin contestația formulată că potrivit Codului fiscal aceste cheltuieli trebuie considerate “previziuni” și nu provizioane.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că natura cheltuielilor de “previziuni” ori de provizioane nu este stabilită potrivit **Codului fiscal, așa cum vădit eronat susține societatea prin contestația formulată, ci în funcție de reglementările contabile**, având în vedere că profitul impozabil se stabilește pornind de la veniturile și cheltuielile înregistrate în contabilitate, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal.

Astfel, chiar dacă determinarea sumelor corespunzătoare chiriei suplimentare variabile se bazează pe documente concludente, așa cum susține societatea, conform pct. 373 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 **provizioanele sunt datorii incerte fie din punct de vedere al valorii lor, fie din punct de vedere al exigibilității lor** (în reglementări se folosește conjuncția “sau” și nu conjuncția “și”).

Or, din punct de vedere al exigibilității sumelor corespunzătoare chiriei suplimentare variabile **societatea nu a invocat și nici nu a prezentat în susținere nicio dovadă din care să reiasă termenul de plată al acestor sume, mai concret clauzele contractuale convenite cu proprietarii spațiilor** din care să reiasă modalitate de stabilire și plată a chiriei suplimentare, plecând de determinarea cifrei de afaceri a spațiilor comerciale, verificarea acestora de către proprietari, stabilirea chiriei suplimentare, eventuale reduceri sau exceptări, termenul de emitere a facturilor pentru chiria suplimentară și termenele de plată. Societatea nu a prezentat contractele de închiriere încheiate cu proprietarii spațiilor, actele adiționale la zi, corespondența comercială cu acești proprietari vis-à-vis de chiria suplimentară și, mai mult, **nu a prezentat nicio explicație plauzibilă însoțită de documente doveditoare** pentru faptul că nici până în luna noiembrie 2019 proprietarii spațiilor n-au revendicat prin facturare chiria suplimentară aferentă perioadei de închiriere corespunzătoare anului 2018.

Reiese că societatea contestatoare nu a adus nicio dovadă care să infirme constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la caracterul incert al sumei din punct de vedere al termenului de plată (exigibilității datoriei), deși conform art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală *“Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*.

În consecință, contestația ABC SRL urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor în sumă de B9 lei.

3.4. Referitor la prețurile de transfer ajustate pentru suma de BPT lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat profitul impozabil pe baza rezultatelor analizei dosarului prețurilor de transfer, în condițiile în care în urma acestei analize a rezultat că societatea a inclus în eșantionul de comparabilitate entități neindependente ori cu pierderi recurente și a luat în considerare la determinarea profitului operațional venituri care nu erau aferente tranzacțiilor din anul pentru care determinase profitul, iar argumentele aduse de societate prin contestația formulată nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, societatea ABC SRL are ca asociat unic U din Olanda ce face parte dintr-o corporație foarte mare, cu un număr de 1.008 companii în corporație, cu 11 subsidiare și, ca poziție în cadrul grupului, reprezintă retailerul mărcii G în România.

În perioada 2013-2018 societatea a realizat tranzacții cu bunuri și servicii cu firmele afiliate din cadrul grupului, organele de inspecție fiscală solicitând prezentarea dosarului prețurilor de transfer prin solicitarea nr. 6959/12.08.2019. Societatea a întocmit fiecare dosar de prețuri de transfer la o dată ulterioară depunerii bilanțului contabil al anului analizat, concluziile analizei comparative efectuate pe intervale de câte 3 ani fiind expuse în raport cu indicatorii societății rezultați din datele înregistrate în bilanțurile contabile ale fiecărui an analizat. Analiza tranzacțiilor în dosarul prețurilor de transfer s-a realizat după efectuarea ajustărilor în plus sau în minus primite de la G Germania și au fost utilizați indicatorii finali consemnați în bilanțurile contabile, concluzia societății fiind că nu există niciun motiv ca tranzacțiile în cadrul grupului să nu fie determinate corect din punct de vedere al prețurilor de transfer.

În urma verificării dosarelor prețurilor de transfer prezentate de ABC SRL, organele de inspecție fiscală au acceptat analiza și concluziile societății pentru tranzacțiile pentru servicii de management, marketing etc. și pentru licența aferentă mărcii G.

În ceea ce privește tranzacțiile cu bunuri – mărfuri (retail articole de îmbrăcăminte) organele de inspecție fiscală au procedat astfel:

- au acceptat metoda aleasă de societate TNMM “operating margin cost”, respectiv “marja profitului din exploatare” utilizată în fiecare dosar, calculată pe baza veniturilor și cheltuielilor din exploatare;
- au acceptat intervalul de comparabilitate de câte 3 ani pentru fiecare an analizat;
- a fost acceptată strategia de căutare, sub rezerva criteriilor de selecție privind eliminarea societăților cu pierderi recurente și a celor aflate sub controlul direct sau indirect al altor entități.

Față de situația prezentată de ABC SRL și analiza efectuată în dosarul prețurilor de transfer pentru tranzacțiile cu bunuri au rezultat următoarele:

Pentru anul 2013:

Societatea a realizat o marjă a profitului din exploatare (operating profit margin) de -4,44% și a stabilit intervalul inter-quartilă pe baza marjei medii ponderate a profitului din exploatare în anii 2011-2013 pentru un număr de 15

entități cuprinse în eșantionul final pe baza criteriului geografic de selecție piața UE, intervalul fiind cuprins între -2,18% prima quartilă și 3,50% a treia quartilă, cu o mediană de 1,46%.

Deși marja profitului înregistrat de -4,44% nu se încadrează în intervalul determinat, societatea nu a concluzionat că nu s-a respectat principiul de piață, ci a trecut la o analiză de referință suplimentară, ajungându-se la un alt eșantion de 8 entități pe baza criteriului geografic cuprinzând numai societăți românești, cu motivația că societățile românești se află într-o situație economică mai proastă în comparație cu companiile din restul UE. Intervalul inter-quartilă stabilit pe baza celui de-al doilea eșantion a fost cuprins între -6,34% prima quartilă și 9,15% a treia quartilă, cu o mediană de 4,54%, concluzionându-se că prețurile documentate îndeplinesc principiul deplinei concurențe și nu există niciun motiv ca ele să nu fi fost stabilite incorect.

Din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală a rezultat că niciuna dintre cele 8 societăți românești incluse în eșantionul final nu îndeplinește condițiile de independență și nu a fost acceptată, toate fiind sub acționariat și controlul unor companii din afara României: T1 SA, T2I SRL, T3 SRL, T4 SRL, T5 SRL, T6 SRL, T7, T8.

Ca atare, organele de inspecție fiscală au trecut la analiza primului eșantion format din 15 entități, din care au fost eliminate trei entități: E1 Franța, E2 Italia și E3 Portugalia deoarece au înregistrat pierderi recurente (în toți cei trei ani din intervalul 2011-2013). Celelalte entități au fost admise, inclusiv entitățile cu pierderi un singur an sau chiar doi ani și la care marja medie de profit este negativă (de exemplu, E4 cu -2,80% sau E5 cu -1,48%). Entitățile E1 Franța și E2 Italia au fost eliminate pentru motivul pierderilor recurente și în dosarul prețurilor de transfer prezentat de societate în anii 2014 și 2015. Din istoricul celor trei societăți respinse a rezultat că E1 Franța a înregistrat pierderi în perioada 2008-2016, E2 Italia în perioada 2010-2014 și E3 Portugalia în perioada 2011-2016.

După eliminarea celor 3 entități din primul eșantion s-a recalculat intervalul inter-quartilă, care a fost cuprins între -2,8% minimum, -1,08% prima quartilă, 4,03% a treia quartilă și maximum 7,01%, cu o mediană de 2,98%. Deoarece marja profitului determinată de societate de -4,44% nu se încadrează în intervalul inter-quartilă cuprins între -1,08% și 4,03%, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul pe baza medianei de 2,98 lei, astfel:

- venituri din exploatare: J1 lei;
- pierdere din exploatare înregistrată: -J2 lei;
- profit din exploatare recalculat: J1 lei x 2,98% = J3 lei;
- influență fiscală suplimentară: J2+J3 lei = BPT1x lei.

Pentru anul 2014:

Societatea a realizat o marjă a profitului din exploatare (operating profit margin) de 2,45% și a stabilit intervalul inter-quartilă pe baza marjei medii ponderate a profitului din exploatare în anii 2012-2014 pentru un număr de 7 entități cuprinse în eșantionul final pe baza criteriului geografic de selecție piața UE, intervalul fiind cuprins între -1,51% prima quartilă și 4,29% a treia quartilă, cu o mediană de 2,58%. În strategia de căutare pentru anul 2014 societatea a eliminat entitățile cu pierderi recurente, spre deosebire de anul 2013, respectiv a eliminat E1 Franța (eliminată de echipa de inspecție fiscală în anul 2013) și E6

SRL. De asemenea, societatea a eliminat societățile E7 Italia, E8 și E9 pe motiv că fac parte dintr-un grup, nefiind independente.

Organele de inspecție fiscală au acceptat eșantionul format din cele 7 entități întocmit de societate, însă din analiza veniturilor din exploatare a rezultat că la data de 24.02.2014 societatea a majorat profitul contabil cu suma de J4 lei înregistrată în contul 7588 "Alte venituri din exploatare" reprezentând venituri înregistrate în urma depunerii declarațiilor rectificative pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, după prezentarea certificatelor de rezidență fiscală. Declarațiile rectificative respective au fost depuse în fapt în data de 19.06.2013 și sunt aferente perioadei februarie 2010-februarie 2012, iar prin depunerea lor societatea a obținut un avantaj fiscal reprezentând impozitul achitat în plus și care a fost compensat parțial cu alte obligații fiscale.

S-a constatat că veniturile din exploatare de J4 lei nu sunt venituri din exploatare din activitatea curentă de retail îmbrăcăminte și accesorii, respectiv din vânzarea de mărfuri aferentă anului în curs 2014, motiv pentru care s-a procedat la eliminarea acestor venituri din calculul indicatorului profitului din exploatare și la recalcularea indicatorilor, după cum urmează:

- venituri din exploatare recalculat: J5-J4 lei = J6 lei;
- cheltuieli din exploatare înregistrate: J7 lei;
- pierdere din exploatare rezultată: J6 lei – J7 lei = - J8 lei, cu o marjă aferentă de - 0,96%;
- profit din exploatare recalculat: J6 lei x 2,58% = J9 lei;
- influență fiscală suplimentară: J8 lei + J9 lei = BPT2y lei.

Pentru anul 2015:

Societatea a realizat o marjă a profitului din exploatare (operating profit margin) de 2,40% și a stabilit intervalul inter-quartilă pe baza marjei medii ponderate a profitului din exploatare în anii 2012-2014 pentru un număr de 12 entități cuprinse în eșantionul final, intervalul fiind cuprins între 1,36% prima quartilă și 5,36% a treia quartilă, cu o mediană de 1,83%. În strategia de căutare pentru anul 2015 societatea a eliminat entitățile cu pierderi recurente, spre deosebire de anul 2013, respectiv a eliminat E1 Franța (eliminată de echipa de inspecție fiscală în anul 2013).

Organele de inspecție fiscală au eliminat 4 entități din cele 12 entități pe motivul neîndeplinirii criteriilor de independență și au recalculat intervalul inter-quartilă, care a fost cuprins între 0,53% minimum, 1,91% prima quartilă, 5,48% a treia quartilă și maximum 15,13%, cu o mediană de 3,97%. Deoarece marja profitului din exploatare realizată de societate de 2,40% se încadrează în intervalul inter-quartilă recalculat cuprins între 1,91% și 5,48%, organele de inspecție fiscală nu au stabilit influențe fiscale pentru anul 2015.

Pentru anul 2016:

Societatea a realizat o marjă a profitului din exploatare (operating profit margin) de 0,50% și a stabilit intervalul inter-quartilă pe baza marjei medii ponderate a profitului din exploatare în anii 2013-2015 pentru un număr de 20 entități cuprinse în eșantionul final, intervalul fiind cuprins între -0,06% prima quartilă și 5,60% a treia quartilă, cu o mediană de 2,07%.

Din analiza eșantionului de societăți organele de inspecție fiscală au eliminat:

- 3 entități care sunt în relații de afiliere pe partea de control, respectiv: E10, care face parte din grupul MAP controlat prin intermediul aceluiași persoane (AP, BP, GP, RP), în condițiile în care societatea însăși eliminase această societate din eșantionul pentru anul 2014; E11, care are ca administrator pe ED, care este administrator unic și la E12 SRL Italia și la E12 Re SRL Italia; E13 Spania, care are ca manager general pe FR, care este unic administrator la E13xSpania;

- 4 entități cu pierderi recurente: E14 cu pierderi anuale în perioada 2012-2017, E15 cu pierderi în perioada 2010-2018, E16 cu pierderi în anul 2011 și în perioada 2013-2016 și E17 cu pierderi în perioada 2012-2016 și în anul 2018.

Pe baza eșantionului de 13 entități rămase, organele de inspecție fiscală au recalculat intervalul inter-quartilă, care a fost cuprins între -1,52% minimum, 2,53% prima quartilă, 7,47% a treia quartilă și maximum 12,44%, cu o mediană de 4,76% și deoarece marja profitului din exploatare înregistrată de societate de 0,50% este în afara intervalului inter-quartilă cuprins între 2,53% și 7,44% s-a procedat la recalcularea recalculat profitului pe baza medianei de 4,76 lei, astfel:

- venituri din exploatare: J10 lei;
- profit din exploatare înregistrat: J11 lei;
- profit din exploatare recalculat: $J10 \text{ lei} \times 4,76\% = J12 \text{ lei}$;
- influență fiscală suplimentară: $J12 \text{ lei} - J11 \text{ lei} = \text{BPT3z lei}$.

Pentru anul 2017:

În dosarul inițial al prețurilor de transfer întocmit prin CF1 SRO, societatea a realizat o marjă a profitului din exploatare (operating profit margin) de 0,54% și a stabilit intervalul inter-quartilă pe baza marjei medii ponderate a profitului din exploatare în anii 2011-2013 pentru un număr de 7 entități cuprinse în eșantionul final, intervalul fiind cuprins între -2,64% prima quartilă și 5,42% a treia quartilă, cu o mediană de 0,45%, concluzionându-se că marja profitului se încadrează în intervalul stabilit.

Având în vedere că anii din intervalul 2011-2013 sunt mai îndepărtați față de anul analizat 2017 dosarul prețurilor de transfer a fost refăcut prin CF2 cu o analiză pe ani mai recentți 2013-2015, rezultând un interval inter-quartilă cuprins între 0,78% prima quartilă și 3,48% a treia quartilă, cu o mediană de 2,17% pentru un număr de 25 de entități incluse în eșantionul final, concluzionându-se că marja profitului se încadrează în intervalul stabilit.

Întrucât dosarul prețurilor de transfer a fost întocmit inițial în anul 2018, la o dată la care erau disponibile datele din 2016 pe varianta Amadeus "release 284 updated in May 2018" menționată în dosar, iar refacerea dosarului s-a efectuat în anul 2019 echipa de inspecție fiscală a apreciat ca perioadă optimă pentru efectuarea studiului de comparabilitate perioada 2014-2016. Mai mult, perioada 2014-2016 a fost utilizată și pentru întocmirea dosarului prețurilor de transfer prin CF2, an pentru care analiza s-a efectuat pe două intervale de timp 2014-2016 și 2015-2017, motiv pentru care analiza pe intervalul 2014-2017 poate fi utilizată și în anul 2017.

Intervalul inter-quartilă a fost stabilit pe baza marjei profitului din exploatare pentru anii 2014-2016 pentru un număr de 25 entități cuprinse în

eșantionul final, fiind cuprins între 0,55% prima quartilă și 4,26% a treia quartilă, cu o mediană de 1,91%.

În urma analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală, din cele 25 de entități au fost eliminate 7 entități, astfel:

- 3 entități care au înregistrat pierderi recurente: E17 Marea Britanie, cu pierderi în intervalul de analiză cuprinse între -6,20% și -25,43%, E18 Italia cu pierderi în intervalul de analiză cuprinse între -0,21% și -6,11% și E19 Finlanda cu pierderi în intervalul de analiză cuprinse între -3,60% și -12,10%, toate înregistrând și pierderi în afara intervalului. În plus, E19 Finlanda a fost exclusă din eșantionul pentru dosarul prețurilor de transfer refăcut de societate pentru anul 2018, cu motivația "Related company (source D&B)", respectiv că este entitate afiliată;

- 1 entitate E20 Italia, care în intervalul analizat a înregistrat discrepanțe mari ale rezultatului din exploatare, respectiv 2,60% în anul 2014, 2,04% în anul 2015 și -57,30% în anul 2016, constatându-se că se află în incapacitate de plată "default of payment". Mai mult, această entitate a fost exclusă din eșantionul pentru dosarul prețurilor de transfer refăcut de societate pentru anul 2018, cu motivația că înregistrează pierderi, indicându-se în denumire și starea specială de lichidare;

- 3 entități, și anume E21 Marea Britanie, E22 Marea Britanie și E23 Marea Britanie pe motiv că sunt afiliate, fiind excluse și de societate dosarul prețurilor de transfer refăcut de societate pentru anul 2018 cu perioada de analiză 2015-2017, cu motivația "Related company (source D&B)", indicator de independență "D".

În urma eliminării din eșantion a celor 7 entități, pe baza eșantionului de 18 entități rămase, organele de inspecție fiscală au recalculat intervalul inter-quartilă, care a fost cuprins între -1,24% minimum, 1,34% prima quartilă, 4,37% a treia quartilă și maximum 8,88%, cu o mediană de 2,60% și deoarece marja profitului din exploatare înregistrată de societate de 0,51% este în afara intervalului inter-quartilă cuprins între 1,34% și 4,37% s-a procedat la recalcularea recalculat profitului pe baza medianei de 2,60 lei, astfel:

- venituri din exploatare: J13 lei;
- profit din exploatare înregistrat: J14 lei;
- profit din exploatare recalculat: J13 lei x 2,60% = J15 lei;
- influență fiscală suplimentară: J15 lei – J14 lei = BPT4q lei.

Pentru anul 2018:

Societatea a întocmit dosarul inițial al prețurilor de transfer pentru perioada 2013-2015 pentru un număr de 25 entități cuprinse în eșantionul final, intervalul fiind cuprins între 0,78% prima quartilă și 3,48% a treia quartilă, cu o mediană de 2,17% și deoarece marja profitului înregistrată de societate a fost de 2,33% s-a concluzionat că aceasta se încadrează în interval.

Întrucât anii din perioada 2013-2015 sunt mai îndepărtați de anul analizat 2018, s-a procedat la întocmirea celui de-al doilea dosar al prețurilor de transfer, cu două intervale de comparabilitate 2014-2016 și 2015-2017. A fost acceptat al doilea interval ca fiind mai aproape de anul 2018 și, după eliminarea entităților cu pierderi recurente și afiliate, pentru eșantionul rămas de 18 entități s-a determinat un interval inter-quartilă cuprins între 0,86% prima quartilă și 3,00% a treia

cuartilă, cu o mediană de 2,51%. Față de marja de 2,33% înregistrată de societate, s-a constatat că aceasta se încadrează în interval și nu s-au stabilit diferențe în urma inspecției fiscale pentru anul 2018.

Prin contestația formulată ABC SRL contestă excluderea celor 8 societăți românești, respectiv a celor trei entități cu pierderi recurente din eșantionul de comparabilitate pentru anul 2013, ajustarea rezultatului net la valoarea mediană pentru anii 2013-2014, diminuarea profitului operațional cu suma de J4 lei în anul 2014 și excluderea entităților cu relații de afiliere și cu pierderi recurente pentru anii 2016-2017, invocând Ghidul OECD privind prețurile de transfer și liniile directe.

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

"Art. 19. - (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, conform art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

Cu privire la determinarea prețurilor de transfer, Normele metodologice date în aplicarea Titlului I din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevăd următoarele:

"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 diferitele persoane afiliate;

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

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

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

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de nouitate 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”.

Începând cu anul 2016 devin incidente prevederile art. 11 și art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;

f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

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

"Art. 19. - (6) **Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de Codul de procedură fiscală**".

Cu privire la aplicarea principiului valorii de piață, la pct. 5 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului I din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare se prevăd următoarele:

"5. (2) În cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere:

a) diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau ale serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

(3) *La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere:* importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite.

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

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

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

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

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

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

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

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

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

f) condițiile speciale de concurență.

(9) Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate, luând în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii, cum sunt: transport, asigurare. În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda cost plus.

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

Cu privire la prețurile de transfer, la art. 2 din anexa nr. 1 la OPANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer se prevăd următoarele:

“Art. 2. – (1) **Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.**

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

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

(4) Dacă nu se poate identifica valoarea mediană, se face media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.

(5) *Analiza comparativă va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, internațional”.*

Începând cu anul 2016 sunt aplicabile prevederile OPANAF nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer potrivit căroră:

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

“Art. 8. - **Tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață dacă indicatorul financiar al tranzacției/valoarea tranzacției (marjă/rezultat/preț) se încadrează în intervalul de comparare.** Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:

1. analiza de comparabilitate va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, paneuropean, internațional;

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

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

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

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

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

“Art. 10. - Presentul ordin se completează cu Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare, și Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria C, nr. 176/1 din 28 iulie 2006”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform **principiului prețului pieței libere** (*principiul “lungimii de braț”*), respectiv în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între **întreprinderi independente** iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer. Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

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

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

În speță, în raport de situația constatată de organele de inspecție fiscală și de susținerile ABC SRL se rețin:

A. Referitor la excluderea din eșantionul de comparabilitate a celor 8 societăți românești pe motive de independență pentru anul 2013

La selecția inițială a eșantionului pentru anul 2013 societatea a identificat un număr de 15 entități din Uniunea Europeană, dar a abandonat acest eșantion deoarece marja proprie de profit de -4,44% s-a situat în afara intervalului inter-quartilă determinat pe baza acestui eșantion, fără să mai concluzioneze că nu s-a respectat principiul de piață și că prețurile de transfer trebuie ajustate.

În schimb, societatea a trecut la o selecție suplimentară, prin care a determinat un eșantion de 8 societăți românești pentru a ilustra situația pe piața de retail din România, care ar fi fost afectată de criză mai mult decât media UE. Societatea susține prin contestație că 3 din cele 8 societăți companii românești selectate au fost în pierdere operațională mai mare decât a societății și, deși nu îndeplinesc testul de independență, rezultatele indică condițiile nefavorabile de pe piața românească în 2013, iar pe baza ghidului OECD, comparabile generatoare de pierderi care satisfac analiza comparabilității nu ar trebui

respinse doar pe baza faptului că suferă pierderi, motiv pentru care aceste campanii trebuie acceptate în analiza prețurilor de transfer pentru anul 2013.

Sușinerile ABC SRL sunt vădit pro-causa și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Astfel, deși recunoaște că nu a utilizat în strategia de căutare criteriul testului de independență și nu aduce nicio critică în privința constatării organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că toate cele 8 societăți românești nu sunt entități independente, toate fiind sub acționariat și controlul unor companii-mamă din afara României, **societatea ignoră în mod flagrant faptul că “independența” este o condiție sine-qua-non pentru efectuarea testului de comparabilitate**, prețurile de transfer ale unei entități afiliate neputând fi comparate cu prețurile de transfer ale altor entități afiliate, ci cu prețurile tranzacțiilor entităților independente.

Așa cum subliniază și organele de inspecție fiscală, analiza comparativă cu cele 8 societăți românești s-a efectuat din start în afara oricărui cadru legal, esența întocmirii dosarului prețurilor de transfer fiind tocmai justificarea tranzacțiilor derulate cu persoane afiliate față de tranzacțiile în condiții de piață total independente.

Deși invocă în susținerea contestației diverse prevederi din Ghidul OECD privind prețurile de transfer, societatea omite că potrivit pct. 1.33 din ghid *“aplicarea principiului lungimii de braț se bazează pe o comparare a condițiilor în care are loc o tranzacție controlată cu cele în care ar fi avut loc aceasta dacă părțile ar fi fost independente și ar fi intrat într-o tranzacție comparabilă în circumstanțe comparabile”*, iar potrivit pct. 3.24 *“o tranzacție comparabilă necontrolată este o tranzacție între două părți independente ce este comparabilă cu tranzacția controlată supusă examinării”*.

Prin urmare, pentru determinarea entităților cuprinse în eșantionul de comparabilitate, societatea trebuia să selecteze numai entitățile care îndeplineau criteriul de independență. ***Nimic nu justifică din punct de vedere al prevederilor pct. 24, respectiv pct. 5 alin. (9) din Normele metodologice date în aplicarea art. 11 din Codul fiscal ori ale Ghidului OECD al prețurilor de transfer renunțarea la indicatorul de independență*** al entităților selectate în eșantion prin aplicarea criteriului geografic “România”, așa cum a procedat în fapt societatea contestatoare, care a utilizat totuși acest indicator atunci când a aplicat criteriul geografic “Uniunea Europeană”. Invocarea prevederilor pct. 3.7 din ghid pentru *“analiza pe scară largă” este un argument superfluu și nu poate justifica în niciun fel includerea în eșantionul de comparabilitate doar a unor entități afiliate și controlate, care nu îndeplinesc cerințele de independență*, așa cum sunt cele 8 societăți românești.

De asemenea, încercând să justifice alegerea societăților românești neindependente prin situația pieței de retail din România, societatea ignoră că indicatorii invocați în contestație vizează cifra de afaceri și nicidecum marjele de profit operațional, care fac obiectul analizei comparative.

Mai mult, contestatoarea recunoaște explicit prin contestație că scopul căutării comercianților de pe piața românească nu a fost analiza comparativă, deși dosarul prețurilor de transfer se întocmește tocmai în acest scop, adică

pentru compararea indicatorilor tranzacțiilor controlate, dintre entități afiliate, cu cei ai tranzacțiilor necontrolate, dintre entități independente.

Rezultă că pretenția societății contestatoare de acceptare a celor 8 societăți românești, afiliate și controlate de alte entități, deci care nu îndeplinesc testul de independență în analiza dosarului prețurilor de transfer pentru anul 2013 este vădit neîntemeiată.

B. Referitor la excluderea din eșantionul de comparabilitate a entităților cu pierderi recurente în anii 2013, 2016 și 2017

În ceea ce privește excluderea entităților/companiilor cu pierderi recurente, societatea invocă pentru anii 2013, 2016 și 2017 prevederile pct. 3.64, 3.65 și 3.7 din Ghidul OECD privind prețurile de transfer și susține că entitățile comparabile care produc pierderi, dar care satisfac analiza comparabilității nu ar trebui excluse doar pe baza faptului că suferă pierderi, o atare excludere fiind în contradicție cu dispozițiile din ghid. Având în vedere că aceste comparabile au fost utilizate în perioada 2013-2015 care a fost influențată de criza financiară, societatea susține că nu există niciun motiv rezonabil pentru excluderea lor.

Conform pct. 3.64 și 3.65 din Ghidul OECD privind prețurile de transfer:

“3.64 O companie independentă nu ar continua niște activități generatoare de pierderi decât dacă ar avea niște așteptări rezonabile vizând profituri viitoare. Vezi paragrafele 1.129-1.131. În mod special, funcțiile simple sau care incumbă riscuri scăzute sunt de așteptat să nu genereze pierderi pentru o perioadă lungă de timp. Aceasta nu înseamnă însă că niște tranzacții generatoare de pierderi nu pot fi niciodată comparabile. În general, trebuie utilizate toate informațiile relevante și nu ar trebui să existe nici o regulă imperativă privind includerea sau excluderea comparabilelor generatoare de pierderi. Datele și circumstanțele din jurul companiei în cauză sunt cele ce ar trebui să determine statutul acesteia de comparabilă, nu rezultatul său financiar.”

“3.65 În general vorbind, o tranzacție necontrolată generatoare de pierderi ar trebui să atragă după sine o investigație suplimentară care să stabilească dacă aceasta poate fi sau nu o comparabilă. Circumstanțele în care tranzacții/companii generatoare de pierderi ar trebui excluse din lista comparabilelor includ cazuri în care pierderile nu reflectă condiții normale de activitate și în care pierderile suferite de terți reflectă un nivel de risc ce nu este comparabil cu cel asumat de contribuabil în tranzacțiile sale controlate. Comparabilele generatoare de pierderi ce satisfac analiza de comparabilitate nu ar trebui să fie însă respinse doar datorită faptului că au pierderi”.

Plecând de la aceste prevederi de principiu, invocate și de societate, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au exclus din eșantioanele de comparabilitate entitățile doar pe motiv că înregistrează pierderi, ci **pe motivul că pierderile sunt recurente, adică în toți anii din intervalul de comparabilitate**, dovadă că au acceptat entitățile care au înregistrat pierderi doar într-un singur an sau în doi din cei trei ani din intervalul de comparabilitate. Prevederile Ghidului OECD nu contravin excluderii entităților cu pierderi recurente, ci dimpotrivă, în cazul înregistrării unor pierderi se indică analiza de la

caz la caz, prin investigații suplimentare pentru a stabili dacă pot fi folosite ca și comparabile.

Astfel, în dosarul prețurilor de transfer pentru anul 2013 au fost eliminate entitățile E1 Franța, E2 Italia și E3 Portugalia deoarece au înregistrat pierderi recurente (în toți cei trei ani din intervalul 2011-2013). Celelalte entități au fost admise, inclusiv entitățile cu pierderi un singur an sau chiar doi ani și la care marja medie de profit este negativă (de exemplu, E4 cu -2,80% sau E5 cu -1,48%). Entitățile E1 Franța și E2 Italia au fost eliminate pentru motivul pierderilor recurente și în dosarul prețurilor de transfer prezentat de societate în anii 2014 și 2015. Din istoricul celor trei societăți respinse a rezultat că E1 Franța a înregistrat pierderi în perioada 2008-2016, E2 Italia în perioada 2010-2014 și E3 Portugalia în perioada 2011-2016.

În analiza dosarului prețurilor de transfer pentru anul 2016 organele de inspecție fiscală au identificat 4 entități cu pierderi recurente, și anume E14 cu pierderi anuale în perioada 2012-2017, E15 cu pierderi în perioada 2010-2018, E16 cu pierderi în anul 2011 și în perioada 2013-2016 și E17 cu pierderi în perioada 2012-2016 și în anul 2018.

În analiza dosarului prețurilor de transfer pentru anul 2017 au fost identificate trei entități care au înregistrat pierderi recurente, și anume E17 Marea Britanie, cu pierderi în intervalul de analiză cuprinse între -6,20% și -25,43%, E18 Italia cu pierderi în intervalul de analiză cuprinse între -0,21% și -6,11% și E19 Finlanda cu pierderi în intervalul de analiză cuprinse între -3,60% și -12,10%, toate înregistrând și pierderi în afara intervalului. În plus, E19 Finlanda a fost exclusă din eșantionul pentru dosarul prețurilor de transfer refăcut de societatea însăși pentru anul 2018, cu motivația "Related company (source D&B)", respectiv că este entitate afiliată. De asemenea, compania E20 Italia a înregistrat în intervalul analizat discrepanțe mari ale rezultatului din exploatare, respectiv 2,60% în anul 2014, 2,04% în anul 2015 și -57,30% în anul 2016, constatându-se că se află în incapacitate de plată "default of payment" și fiind exclusă din eșantionul pentru anul 2017. Mai mult, această entitate a fost exclusă din eșantionul pentru dosarul prețurilor de transfer refăcut de societatea însăși pentru anul 2018, cu motivația că înregistrează pierderi, indicându-se în denumire și starea specială de lichidare.

Rezultă că societatea contestatoare invocă prevederile din ghid doar la nivel de principiu, ignorând "investigația suplimentară" pe care ar fi trebuit să o realizeze și în urma căreia ar fi constatată că este vorba de entități/companii cu pierderi recurente, înregistrate în toți anii intervalului de comparabilitate, chiar și în afara lui, după cum au detaliat organele de inspecție fiscală pentru fiecare dosar al prețurilor de transfer.

De altfel, în strategia de căutare pentru anul 2014 societatea a eliminat entitățile cu pierderi recurente, spre deosebire de anul 2013, respectiv a eliminat E1 Franța (eliminată de echipa de inspecție fiscală în anul 2013) și E6 SRL. De asemenea, și în dosarul refăcut al prețurilor de transfer pentru anul 2018, contestatoarea însăși a exclus o entitate pe motiv că înregistrează pierderi.

Ca atare, entitățile respective nu au fost excluse din eșantionul de comparabilitate pentru faptul că au înregistrat pierderi într-unul sau într-altul din anii din intervalul de comparabilitate, ci pentru faptul **că pierderile înregistrate au fost recurente**, ceea ce reprezintă un motiv rezonabil pentru excluderea lor.

C. Referitor la ajustarea rezultatului net la valoarea medianei pentru anii 2013 și 2014

ABC SRL susține că ajustarea profitabilității la valoarea medianei este abuzivă și nelegală având în vedere că prevederile art. 11 alin. (2) din Vechiul Cod Fiscal nu fac trimitere sub nicio formă la mediană pentru ajustarea prețurilor de transfer, iar prevederile Ordinului 222/2008 invocate de organele fiscale nu pot excede sub nicio formă prevederile Codului fiscal, sens în care este și Decizia civilă nr. dccc/xxxx a Curții de Apel Cluj. Orice acțiune de a ajusta prețurile de transfer la valoarea medianei contravine principiului constituțional al ierarhiei actelor normative și este în opoziție cu art. 2.7 din liniile directoare OECD care vorbește de interdicția organelor fiscale naționale de a supra-impozita societățile care realizează un profit mai mic decât media. Ca atare, orice punct din intervalul inter-cuartilar poate satisface principiul valorii de piață conform art. 3.62 din liniile directoare.

Organul de soluționare a contestației reține că prevederile art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31 decembrie 2015 stipulează că, în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, **pentru a reflecta prețul de piață** al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. **Aceste prevederi nu sunt în contradicție cu ajustarea la cuartila mediană prevăzută de art. 2 alin. (3) din Anexa 1 la OPANAF nr. 222/2008, care reprezintă o ajustare la prețul de piață**, respectiv la o valoare rezonabilă atât pentru contribuabil, cât și pentru autoritatea fiscală, fiind o valoare la mijlocul intervalului. Altminteri, nici pentru o ajustare la o valoare minimă, așa cum pretinde contestatoarele, în esență, nu se poate considera că există vreun temei legal, din moment ce prevederile Codului fiscal vechi nu precizează expres la ce valoare se face ajustarea. Prevederile OPANAF 222/2008 nu contravin în niciun fel dispozițiilor art. 11 alin. (2) din Codul fiscal vechi și nici nu intră în conflict cu acestea.

Mai mult, ajustarea la mediană este prevăzută și de Normele de aplicare a Codului fiscal valabile începând cu anul 2016, respectiv la pct. 5 alin. (15) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare ale Codului fiscal, care menționează: *“(15) Ajustarea ... prețurilor de transfer, pentru a reflecta principiul valorii de piață în cadrul tranzacțiilor derulate între persoane al produselor, mărfurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, va fi efectuată de organele de inspecție fiscală la nivelul tendinței centrale a pieței. **Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/tranzacțiilor comparabile identificate [..].”***

Deși legiuitorul a formalizat astfel principiul ajustării la cuartila mediană începând cu anul 2016, precizările din OPANAF nr.222/2008 valabile în anii 2013-2014 nu sunt în contradicție cu modificările ulterioare ale legislației în domeniu, respectiv ale Codului fiscal, acestea fiind efectuate în sensul clarificării și întăririi acestui principiu.

În ceea ce privește invocarea Deciziei civile nr. dccc/xxxx a Curții de Apel Cluj se reține faptul că în sistemul de drept român jurisprudența sau precedentul

judiciar nu are valoare de sursă efectivă a dreptului, ci doar de sursă interpretativă, soluția pronunțată de judecător într-o anumite situație dedusă judecătății neavând caracter de reglementare generală și neputând constitui o bază legală pentru aplicarea legislației prețurilor de transfer și a procedurii de ajustare. Cu excepția deciziilor pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție în materia recursului în interesul legii ori pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, precum și a deciziilor Curții Constituționale prin care se constată neconstituționalitatea unor legi sau texte din legi, care sunt obligatorii pentru toate instanțele de judecată și capătă caracterul de izvoare de drept, deciziile civile pronunțate de instanțele de judecată nu reprezintă izvoare de drept și nu pot fi reținute în soluționarea cauzelor.

Aceasta cu atât mai mult cu cât decizia invocată este o soluție de speță care privește alt contribuabil, fără a fi dovedit caracterul similar al tranzacțiilor, care poate diferi substanțial de la un caz la altul și nici existența circumstanțelor similare analizate în cadrul dosarului prețurilor de transfer, fiind astfel incidente și prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căreia *“în exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor”*.

Referitor la liniile directe ale OECD în materie de prețuri de transfer, invocate de contestatoare ca interzicând supraimpozitarea societăților cu profit mai mic decât media și în susținerea ideii că orice punct din intervalul inter-cuartilar poate satisface principiul valorii de piață, organul de soluționare a contestației reține că potrivit pct. 3.61 din Ghidul OECD privind prețurile de transfer, în cazul în care indicatorul contribuabilului nu se încadrează în intervalul de comparabilitate stabilit de administrația fiscală și acesta nu reușește să demonstreze că indicatorul său este la nivel de piață, **administrația fiscală trebuie să determine punctul din intervalul de comparabilitate la care se face ajustarea. În lipsa fiabilității relativ egală și ridicată a rezultatelor, ceea ce contestatoarea nu a demonstrat**, determinarea acestui punct de ajustare este recomandat să se facă folosind mijloace care măsoară **tentința centrală a intervalului de comparabilitate, inclusiv mediana**, după cum se prevede la pct. 3.62 din ghid, prevederi ignorate de contestatoare.

Reiese că și prin Ghidul OECD privind prețurile de transfer se recunoaște mediana ca fiind cel mai potrivit punct pentru ajustarea prețurilor de transfer.

D. Referitor la diminuarea profitului operațional cu veniturile în sumă de J4 lei pentru anul 2014

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea indicatorilor în urma eliminării veniturilor în sumă de J4 lei din profitul de exploatare deoarece ele nu sunt venituri din activitatea curentă de retail îmbrăcăminte și accesorii, ci reprezintă venituri înregistrate în urma depunerii în anul 2013 a unor declarații rectificative pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente aferent

perioadei februarie 2010-februarie 2012, după prezentarea certificatelor de rezidență fiscală.

ABC SRL susține ca fiind agresivă și netemeinică eliminarea acestor venituri din profitul operațional de către echipa de inspecție fiscală în raport de prevederile pct. 2.86 din Liniile directoare OECD privind prețurile de transfer potrivit cărora neexcluderea elementelor non operaționale nu este întotdeauna valabilă deoarece pot exista situații în care ar fi oportună includerea lor, în funcție de circumstanțele cazului și de funcțiile și de riscurile asumate de partea testată. În justificare, societatea arată că în perioada 2010-2012 s-a aflat în situația de a plăti către bugetul de stat impozitele pe veniturile persoanelor nerezidente din venituri proprii, nu prin reținere la sursă, iar ulterior, în anul 2014, să le solicite la rambursare.

Potrivit Ghidului OECD privind prețurile de transfer:

“2.83 Ca principiu, pentru determinarea indicatorului profit net în vederea aplicării metodei marjei tranzacționale nete se vor lua în considerare doar acele elemente care (a) au, în mod direct sau indirect, legătură cu tranzacția controlată în cauză, și (b) sunt de natură operațională”.

*“2.84 **Costurile și veniturile ce nu au legătură cu tranzacția controlată supusă analizei ar trebui excluse atunci când acestea influențează semnificativ comparabilitatea cu tranzacțiile necontrolate.** Este necesar un anumit nivel de segmentare a datelor financiare ale contribuabilului atunci când se determină sau se testează profitul net pe care acesta îl obține dintr-o tranzacție controlată (au din tranzacții agregate în mod adecvat conform prevederilor din paragrafele 3.9-3.12). Prin urmare, ar fi inadecvat să se aplice metoda marjei tranzacționale nete la nivelul întregii companii dacă aceasta se angajează într-o varietate de tranzacții controlate ce nu pot fi comparate în mod corespunzător pe baze agregate cu cele ale unei companii independente”.*

*“2.86 **Elementele ne-operaționale, cum ar fi veniturile și cheltuielile cu dobânzile și impozitele pe venit vor fi excluse atunci când se determină indicatorul de profit net. În general, se vor exclude elementele excepționale și extraordinare ce nu au o natură recurentă. S-ar putea însă ca nu întotdeauna să fie potrivită excluderea lor, pentru că ar putea exista situații în care să se cuvină includerea lor, în funcție de circumstanțele cazului și de funcțiile îndeplinite și riscurile asumate de partea supusă verificării.** Chiar acolo unde elementele excepționale și extraordinare nu sunt luate în considerare pentru determinarea indicatorului de profit net, poate fi utilă analizarea lor totuși deoarece ele pot oferi informații valoroase pentru analiza de comparabilitate (reflectând, spre exemplu, că partea supusă testării suportă un anumit risc)”.*

Din cele de mai sus rezultă că societatea **invocă selectiv din prevederile Ghidului OECD privind prețurile de transfer, respectiv doar acele elemente care o avantajează în argumentație, ignorând celelalte prevederi potrivit cărora se exclud din calculul indicatorului profitului net acele venituri și cheltuieli care nu au legătură cu tranzacția controlată, elementele non operaționale și elementele excepționale și extraordinare ce nu au o natură recurentă.**

Astfel, societatea ignoră faptul că veniturile în sumă de J4 lei înregistrate în contabilitate în anul **2014** provin din recuperarea unor impozite pe veniturile nerezidenților, care nu au fost reținute la sursă, ci au fost suportate din veniturile

proprii și care au influențat indicatorul profitului net în perioada **2010-2012, deci în afara anului fiscal pentru care a întocmit dosarul prețurilor de transfer.**

Invocând caracterul operațional al acestor venituri pe motiv că “reținerea inițială și creșterea brută aferentă creșterii cheltuielilor erau pur și simplu legate de activitatea principală” societatea omite **că tranzacțiile analizate prin dosarul prețurilor de transfer sunt legate de bunuri/mărfuri/articole de îmbrăcăminte și accesorii, în timp ce impozitele pe veniturile persoanelor nerezidente nu se aplică tranzacțiilor cu bunuri**, motiv pentru care veniturile provenind din recuperarea acestor impozite nu pot avea nicio legătură cu profitul operațional net din tranzacțiile cu bunuri.

Ca atare, tocmai circumstanțele care dovedesc natura veniturilor în sumă de J4 lei ca nefiind aferente tranzacțiilor cu bunuri/mărfuri și perioada 2010-2012 în care s-au derulat tranzacțiile ce au condus la înregistrarea acestor venituri demonstrează că organele de inspecție fiscală au fost pe deplin îndreptățite să le excludă din calculul profitului net operațional aferent tranzacțiilor comerciale cu bunuri în anul 2014

E. Referitor la excluderea din eșantionul de comparabilitate a entităților pe motive de independență în anii 2016 și 2017

Societatea nu este de acord cu excluderea din eșantioanele pentru anii 2016 și 2017 a entităților controlate pe motiv că autoritățile fiscale nu au informat-o în legătură cu modul în care a obținut datele privind persoanele din conducerea companiilor și că potrivit Liniilor directoare OECD nu era obligată să efectueze demersuri în privința entităților respective, care să necesite eforturi și costuri inadecvate pentru îndeplinirea cerințelor unor sarcini administrative excesive în întocmirea dosarului prețurilor de transfer.

Societatea afirmă că a utilizat baza de date a catalizatorului de prețuri de transfer furnizată de Bureau van Dijk, cu setarea completă a criteriilor de independență.

Organele de inspecție fiscală precizează că au utilizat baza de date Orbis, ce are incluse informațiile din baza de date Amadeus a catalizatorului de prețuri de transfer furnizată de Bureau van Dijk. Din verificarea strategiei de căutare a reieșit că a fost utilizat doar criteriul de independență A, care se referă în materie de afiliere doar la acționariat (peste 25%), nu și criteriul de independență D, care se referă la partea de control/management a companiilor, astfel că susținerea societății în sensul setării complete a criteriilor de independență este nefondată.

Mai susține societatea că celelalte surse publice pentru teste de independență nu sunt cunoscute și “nu era rezonabil” să se bazeze pe rezultatul bazei de date.

Susținerea este nefondată, în condițiile în care, în analiza efectuată pentru alți ani fiscali a eliminat, din proprie inițiativă și corect, de altfel, companiile neindependente sau posibil a fi neindependente (posibil a face parte dintr-un grup), spre exemplu: pentru anul 2014 a eliminat companiile E7 SRL Italia, E8 și E9 pe motiv că este posibil să facă parte dintr-un grup, respectiv să nu fie independente; pentru anul 2018, în dosarul refăcut a eliminat companiile TFG Retail, E21, E22 și E23 tot cu motivația că sunt afiliate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat totuși și o analiză manuală suplimentară a entităților furnizate de baza de date în fiecare an, urmare căreia a exclus companii și pe alte criterii: că nu au site, că nu sunt disponibile suficiente informații, iar în anii 2014, 2015 și 2018 a eliminat companii și pentru motive de independență.

Prin urmare, pregătirea documentației privind prețurile de transfer pentru anii 2016-2017 nu ar fi necesitat eforturi și costuri inadecvate, așa cum eronat invocă societatea contestatoare, câtă vreme ea însăși a efectuat o astfel de eliminare a companiilor neindependente, dar numai pentru anii care nu-i induceau un impact fiscal negativ (cum sunt anii 2015 și 2018, unde nu s-au stabilit diferențe ori anul 2014, când diferența nu provine din modificarea eșantionului de comparabilitate, ci din diminuarea profitului net). Ca atare, susținerile contestatoarei sunt pro-causa și nu pot fi reținute în soluționarea cauzei.

În concluzie, în temeiul celor reținute în analiza prezentată anterior la pct. A-E, se va respinge ca neîntemeiată contestația ABC SRL cu privire la ajustarea prețurilor de transfer în anii 2013, 2014, 2016 și 2017 cu suma de BPT lei.

3.5. Referitor la diferența de bază impozabilă în sumă de DB lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța asupra acestor diferențe determinate în urma inspecției fiscale, prin care s-a influențat baza impozabilă și impozitul pe profit stabilit suplimentar, în condițiile în care societatea nu își motivează contestația prin care solicită considerarea ca nedatorat în totalitate debitul stabilit prin decizia emisă în urma inspecției.

În fapt, așa cum s-a arătat la pct. I din prezenta decizie, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina ABC SRL un impozit pe profit în sumă de P lei urmare modificării bazei impozabile a impozitului pe profit declarată cu suma totală de B lei, care include și diferențe în sumă de DB lei reprezentând profit impozabil nedeclarat în anul 2014 (B1 lei), amenzi, penalități și TVA ajustată în favoarea statului (B2 lei), cheltuieli "eco tax provision" (B3 lei), provizioane pentru retur mărfuri on-line (B4 lei), provizioane pentru bonusuri acordate clienților (B5 lei), provizioane pentru stock option-plan (B6 lei) și venituri stornate fără documente justificative (B8 lei), fără ca societatea să aducă vreun argument în privința acestor diferențe care au influențat baza impozabilă a impozitului pe profit stabilit în urma inspecției fiscale, deși contestă integral debitul stabilit în urma inspecției fiscale.

În drept, conform art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază,"

iar pct. 2.5 și pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 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”.

Astfel, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție 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. - Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”.

”Art. 250. - 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 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 73. - (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*”.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

”Art. 276. – (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***”.

Având în vedere că societatea a contestat întreg debitul de impozit pe profit stabilit în urma inspecției fiscale, dar nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeuri de drept în legătură cu partea din debit aferentă diferenței suplimentare de bază impozabilă în cuantum de DB lei, contestația se va respinge ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

3.6. Referitor la TVA în sumă de V1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au procedat corect la ajustarea TVA pentru bunurile de capital reprezentate de lucrările de amenajare, modernizare sau transformare a spațiilor închiriate, la momentul scoaterii lor din evidențe la încetarea contractelor, în condițiile în care societatea nu a prezentat dovezi din care să reiasă valoarea contabilă a spațiilor închiriate ori dovezile prezentate demonstrează că valoarea lucrărilor a depășit procentul de 20% pentru încadrarea lucrărilor drept bunuri de capital.

În fapt, societatea ABC SRL își desfășoară economică în spații închiriate în diverse mall-uri din țară, iar pentru amenajarea acestora în mod specific

brandului comercial "G" a efectuat lucrări de amenajare/modernizare/transformare pe care le-a înregistrat în contul 212 "Construcții - amenajări magazine".

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a scos din patrimoniu o parte din aceste lucrări, după cum urmează:

- la 30.09.2018 lucrările aferente spațiului închiriat la mall-ul din Timișoara în valoare de M1 lei, efectuate în perioada 2009-2010 și care și-au încetat existența în cadrul societății după o perioadă de 9, respectiv 10 ani;

- la 31.03.2017 lucrările aferente spațiului închiriat la mall-ul din Piatra Neamț în valoare de M2 lei, efectuate în anul 2009 și care și-au încetat existența în cadrul societății după o perioadă de 9 ani;

- la 24.09.2017 lucrările aferente spațiului închiriat la mall-ul din Sun Plaza București în valoare de M3 lei, efectuate în anul 2010 și care și-au încetat existența în cadrul societății după o perioadă de 9 ani;

- în luna noiembrie 2018 lucrările aferente spațiului închiriat la mall-ul din Sibiu în valoare de M4 lei, efectuate în anul 2009 și care și-au încetat existența în cadrul societății după o perioadă de 9 ani.

Societatea nu a prezentat documente din care să reiasă că lucrările de amenajare/modernizare/transformare a spațiilor închiriate au fost refacturate, total sau parțial, către proprietarii spațiilor și nici documente emise de proprietari cu privire la valoarea de înregistrare a bunurilor imobile închiriate.

Prin dispoziția de măsuri nr. dsp/12.08.2019 s-a dispus societății măsura prezentării documentelor obținute de la proprietarii spațiilor închiriate din care să rezulte valoarea lor înainte de efectuarea lucrărilor de amenajare/modernizare/transformare de către ABC SRL. Prin adresa nr.2019 societatea a comunicat că până la acel moment nu a primit niciun răspuns.

În răspunsul la întrebarea nr. 1 din nota explicativă reprezentanții societății au afirmat următoarele: "cheltuiala angajată inițial a fost considerată ca fiind inferioară procentului de 20% din valoarea spațiului închiriat după modernizare, respectiv conform Codului fiscal coroborat cu Normele metodologice de aplicare în vigoare la acel moment nu se efectuează ajustarea de TVA".

În timpul inspecției fiscale proprietarul MALL1 a comunicat valoarea totală a imobilului de X1 lei aferentă unei suprafețe totale de X2 mp, respectiv X3 lei/mp, de unde rezultă o valoare a spațiului închiriat de societate de X4 lei pentru cei X4 mp închiriați. Cum din calcul reiese că valoarea lucrărilor de amenajare/modernizare/transformare a fost de M3 lei, adică 29,28% din valoarea spațiului închiriat după amenajare, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările respective sunt bunuri de capital în înțelesul legislației de TVA. În virtutea art. 6 din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au apreciat la 0 (zero) valoarea celorlalte trei spații închiriate pentru care nu au fost furnizate informații, astfel că și lucrările de amenajare/modernizare/transformare au fost considerate bunuri de capital.

Deoarece aceste bunuri de capital și-au încetat existența în cadrul societății înainte de expirarea perioadei de ajustare de 20 de ani, prin aplicarea prevederilor art. 305 alin. (1) lit. a), lit. b) și lit. d), alin. (2) lit. b), alin. (3) lit. d), alin. (4) lit. d) și alin. (5) lit. d) din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă bunurilor de capital cu V1a lei pentru spațiul

închiriat din MALL2, V1b lei pentru spațiul închiriat din MALL3, V1x lei pentru spațiul închiriat din MALL1 și V1d lei pentru spațiul închiriat din MALL4, în total rezultând o diferență suplimentară din ajustarea TVA în sumă de V1 lei.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL consideră agresivă acțiunea echipei de inspecție fiscală deoarece nu a ținut cont de poziția sa "îngrată" și nu a luat în considerare informațiile furnizate cu privire la faptul că proprietarii spațiilor închiriate au refuzat să ofere informațiile necesare în vederea aplicării prevederilor fiscale referitoare la ajustarea TVA.

În drept, potrivit art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 305. - (1) În sensul prezentului articol:

a) **bunurile de capital reprezintă** toate activele corporale fixe, definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, precum și **operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile**, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestora, **chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere**, leasing sau al oricărui altui tip de contract prin care bunurile imobile/părțile de bunuri imobile se pun la dispoziția unei alte persoane **cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare**. Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca imobilizări corporale;

b) bunurile care fac obiectul unui contract de închiriere, de leasing, de concesiune sau oricărui altui tip de contract prin care bunurile se pun la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane. **Operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile care sunt considerate bunuri de capital conform lit. a), efectuate de beneficiarul unui astfel de contract, aparțin beneficiarului până la sfârșitul contractului respectiv;**

c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) **Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital**, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, **se ajustează**, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) **pe o perioadă de 20 de ani**, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și **pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare**.

(3) Perioada de ajustare începe:

[...]

d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizării, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

[...]

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența [...].

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

[...]

d) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. d), ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării”.

Cu privire la ajustarea TVA aferentă lucrărilor de amenajare/modernizare/transformare efectuate la bunurile imobile, pct. 79 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 prevede următoarele:

“79. (2) În vederea ajustării taxei deductibile aferente bunurilor de capital, **persoanele impozabile sunt obligate să țină un registru al bunurilor de capital**, în care să evidențieze pentru fiecare bun de capital, astfel cum este definit la art. 305 alin. (1) din Codul fiscal, următoarele informații:

a) data achiziției, fabricării, finalizării construirii sau transformării/modernizării;

b) valoarea (baza de impozitare) bunului de capital;

c) taxa deductibilă aferentă bunului de capital;

d) taxa dedusă;

e) ajustările efectuate conform art. 305 alin. (4) din Codul fiscal.

(7) În aplicarea art. 305 din Codul fiscal, prin bun imobil se înțelege bunurile definite la art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal. **Fiecare transformare sau modernizare a unui bun imobil ori a unei părți a acestuia**, în condițiile prevăzute la art. 305 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, **reprezintă bun de capital** al persoanei care este proprietara bunului sau al persoanei la dispoziția căreia este pus bunul imobil sau o parte a acestuia, în situația în care lucrările de transformare ori modernizare sunt efectuate de către această persoană. În situația în care valoarea fiecărei transformări sau modernizări nu depășește 20% din valoarea totală după transformarea ori modernizarea bunului imobil sau a părții de bun imobil, nu se efectuează ajustări privind taxa pe valoarea adăugată conform art. 304 sau 305 din Codul fiscal. În sensul prezentelor norme metodologice sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil. **În scopul calculării acestei depășiri se vor avea în vedere valorile reevaluate ale bunurilor respective, așa cum sunt înregistrate în contabilitate, sau, în cazul în care bunurile aparțin unor persoane care nu sunt obligate să conducă evidență contabilă, se va avea în vedere valoarea bunului imobil înainte și după**

transformare/modernizare stabilită prin raport de expertiză. În cazul în care transformările/modernizările sunt realizate de persoana căreia i-a fost pus la dispoziție bunul imobil, pentru determinarea valorii totale după transformarea ori modernizarea bunului imobil sau a părții de bun imobil, este necesar ca persoana respectivă să obțină de la persoana care i-a pus bunul la dispoziție care este valoarea bunului imobil, sau a părții din bunul imobil, reevaluate, așa cum sunt înregistrate în contabilitate, înainte de efectuarea acestor lucrări. Dacă persoana care a pus bunul imobil la dispoziție este o persoană fizică neimpozabilă sau altă persoană care nu este obligată să conducă evidență contabilă, persoana care utilizează bunul trebuie să determine valoarea bunului imobil înainte și după transformare/modernizare stabilită prin raport de expertiză.

(13) În situația în care în cursul perioadei de ajustare prevăzute la art. 305 alin. (2) din Codul fiscal expiră contractul de închiriere, leasing, concesiune sau orice alt tip de contract prin care bunul imobil ori o parte a acestuia a fost pus/pusă la dispoziția altei persoane și bunul de capital este restituit proprietarului sau persoanei care a pus bunul la dispoziție, se consideră că bunul de capital constând în modernizările/transformările efectuate conform alin. (7) își încetează existența în cadrul activității economice a persoanei impozabile care a utilizat bunul respectiv, conform art. 305 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Ajustarea deducerii aferente operațiunilor de transformare sau modernizare se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care bunul este restituit proprietarului, în conformitate cu prevederile art. 305 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal. Dacă lucrările de modernizare/transformare sunt transferate cu titlu oneros proprietarului sau persoanei care a pus bunul la dispoziție, se aplică prevederile art. 305 alin. (4) lit. d) pct. 1 din Codul fiscal, respectiv nu se mai efectuează ajustarea taxei”.

Prevederi similare au existat și în perioada 2009-2010, când societatea ABC SRL a efectuat lucrările de amenajare/modernizare/transformare la cele 4 spații închiriate (art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 54 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare).

Din cele prezentate reiese cu suficientă claritate că lucrările de amenajare, modernizare sau transformare realizate de chiriași la spațiile închiriate sunt considerate ca bunuri de capital aparținând chiriașilor, dacă valoarea acestora depășește 20% din valoarea totală după transformarea ori modernizarea părții din bunul imobil închiriat. Pentru îndeplinirea obligațiilor fiscale pe linie de ajustare a TVA, chiriașii sunt obligați să obțină de la proprietari valoarea bunului imobil sau părții din bunul imobil înainte de efectuarea lucrărilor, așa cum este ea înregistrată în contabilitatea proprietarilor sau, în lipsa acesteia, valoarea să fie determinată pe bază de raport de expertiză și să întocmească registrul bunurilor de capital.

În speță, societatea ABC SRL consideră că are o poziție inferioară și ingrată întrucât nu are puterea și cadrul legal de a obliga proprietarii spațiilor închiriate să furnizeze informațiile necesare în vederea determinării valorii contabile a spațiilor închiriate și consideră agresivă acțiunea echipei de inspecție

fiscală care nu a luat în considerare informațiile furnizate cu privire la faptul că proprietarii spațiilor închiriate au refuzat să ofere aceste informații.

O asemenea susținere este vădit neîntemeiată și fără niciun suport legal.

În primul rând, *față de situația spațiului închiriat din MALL1*, unde proprietarul a comunicat informațiile necesare, iar organele de inspecție fiscală au efectuat ele însele calculele, demonstrând că lucrările efectuate la acest spațiu sunt bunuri de capital în înțelesul legislației de TVA, **societatea contestatoare nu aduce niciun argument în privința neajustării TVA cu suma de V1x lei, apărarea privind necomunicarea informațiilor fiind contrazisă prin evidența constatărilor**, astfel că pentru această sumă contestația apare și ca nemotivată în raport de argumentele aduse, având în vedere prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

“Art. 269. – (1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”.

În al doilea rând, prin apărarea formulată contestoarea **încearcă să se derobeze de la propriile sale obligații fiscale**, deși cunoștea încă din momentul în care a obținut acordul proprietarilor pentru amenajarea, modernizarea ori transformarea spațiilor închiriate faptul că legislația în materie de TVA aferentă bunurilor de capital o obliga să dețină informații cu privire la valoarea contabilă a spațiilor închiriate. Or, **în calitate de contribuabil diligent și avizat, avea obligația să se asigure, inclusiv contractual, că va primi de la proprietarii spațiilor cu care a încheiat contractele de închiriere, pe lângă acceptul de a efectua lucrări asupra acestor spații, și informații cu privire la valoarea lor contabilă**, nemaiajungând să fie pusă în situația “inferioară și ingrată” pe care o reclamă în prezenta contestație **ori să apeleze la rapoarte de expertiză** pentru a determina valoarea spațiilor închiriate.

În al treilea rând, obligația de a prezenta informații de la proprietari cu privire la valoarea contabilă a spațiilor i-a fost stabilită în mod expres de organele de inspecție fiscală prin dispoziția de măsuri nr. dsp/12.08.2019. **Măsura dispusă nu a fost atacată în contencios administrativ de societate**, iar comunicarea realizată prin adresa nr.2019 privind neprimirea niciunui răspuns **nu poate ține loc de îndeplinire a măsurii dispuse de organul fiscal printr-un act administrativ rămas obligatoriu** prin necontestarea sau nedesființarea/anularea lui conform legii.

În al patrulea rând, din răspunsul la întrebarea nr. 1 din nota explicativă reiese că încă din momentul inițial al angajării cheltuielilor de amenajare, modernizare sau transformare a spațiilor închiriate le-a considerat “din start” ca fiind inferioare procentului de 20%. Cu alte cuvinte, **din acest răspuns reiese explicit că societatea, de la bun început și fără să aibă nicio minimă dovadă**, a considerat lucrările ca fiind inferioare procentului de 20%, **alegând astfel în mod voit să ignore prevederile legale care o obligau să obțină de la proprietari valoarea contabilă a spațiilor închiriate.**

În al cincilea rând, necomunicarea de către proprietarii spațiilor a informațiilor solicitate nu poate constitui în niciun caz o împrejurare pentru neefectuarea ajustărilor de TVA la încetarea contractelor de închiriere întrucât, în caz contrar, prevederile legale în această materie referitoare la obligativitatea chiriașilor de a obține informații legate de valoarea contabilă a spațiilor de la proprietari **s-ar transforma într-o obligație pur potestativă (și voluero) pentru contribuabili, fiind suficientă nesolicitarea sau simplul refuz al particularilor pentru a înlătura de la aplicare dispoziții legale exprese, ceea ce, evident, nu poate fi acceptat.**

Pentru refuzul proprietarilor de a furniza informațiile solicitate, societatea contestatoare are la îndemână calea răspunderii civile delictuale împotriva acestora și nicidecum transferul propriilor sale obligații de natură fiscală în sarcina organelor fiscale, cu ignorarea prevederilor art. 73 alin. (1) din Codul de procedură fiscală în privința furnizării de probe ori dovezi în baza cărora a considerat (inițial) că lucrările respective sunt inferioare procentului de 20% prevăzut de legea fiscală.

În sfârșit, se mai reține că societatea **nu a prezentat nicio dovadă** care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentul acesteia că proprietarii spațiilor pot găsi alți chiriași pentru spațiile respective *nu are absolut nicio relevanță* vis-à-vis de propria-i obligație de ajustare a TVA pentru lucrările efectuate la spațiile închiriate în momentul încetării contractelor.

În consecință, se va respinge ca neîntemeiată contestația ABC SRL pentru TVA în sumă de V1y lei aferentă ajustării pentru spațiile închiriate din MALL2, MALL3, MALL4 și ca nemotivată pentru TVA în sumă de V1x lei aferentă ajustării pentru spațiul închiriat din MALL1.

3.7. Referitor la TVA în sumă de V2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de scutirea de TVA aferentă livrărilor de mărfuri către partenerul din Polonia, în condițiile în care nu a prezentat pentru toate livrările documentele de transport rutier (CMR-uri) și nici alte documente specifice de transport, prevăzute de actele normative în vigoare, care să ateste transportul efectiv al bunurilor din România în Polonia.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL a efectuat livrări constând în returnări de bunuri în valoare de Z1 lei în anul 2014 și Z2 lei în anul 2015 către partenerul comunitar din Polonia G GmbH – VAT ... și pentru care a aplicat scutirea de TVA conform art. 143 alin. (2) din Codul fiscal, fără să prezinte documentele de transport.

În timpul controlului s-a emis dispoziția de măsuri nr. dsp/12.08.2019, prin care s-a dispus societății măsura justificării scutirii de TVA pentru toate livrările declarate în declarația recapitulativă D390 în perioada verificată. Prin adresa de răspuns nr.2019 a prezentat pentru perioada 2013-2015 documente confirmate de firma de transport TRE z.o.o., documente ce reprezintă, în fapt, tabele în care este prezentat ca loc de plecare a mărfii Polonia, iar ca țară de destinație România.

Întrucât societatea nu a dovedit transportul bunurilor din România în Polonia organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de TVA colectată suplimentar în sumă V2 lei aferentă livrărilor respective.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL recunoaște că din pricina unor deficiențe organizatorice o parte din documentația CMR nu a fost găsită pentru a fi pusă la dispoziția echipei de inspecție fiscală, dar consideră că detaliile din tabele prezentate sunt suficiente pentru a demonstra transportul bunurilor din România în Polonia, iar refuzul dreptului societății de a beneficia de scutirea de TVA încalcă principiile proporționalității și neutralității și jurisprudența CJUE în materie.

În drept, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“Art. 128. - (9) **Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri**, în înțelesul alin. (1), **care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.**”

Totodată, potrivit prevederilor art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 143. - (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:

a) **livrările intracomunitare de bunuri către o persoană** care îi comunică furnizorului **un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA**, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru,[...].

(3) *Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc*, acolo unde este cazul, *documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă* pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană stabilită în alt stat membru UE este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, potrivit Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“Art. 1. - (1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.

(4) Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

(8) *Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.*

“Art. 10. - (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare”.

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, **cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru** și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o **excepție de la regula generală**, se reține că pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut **obligativitatea justificării scutirii de TVA pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate: factura și documentul de transport din România în alt stat membru**, respectiv, în funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsura CMR pentru transport rutier, scrisoarea de trăsură CIM pentru transport feroviar, “Air waybill”-AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

În speță, din raportul de inspecție fiscală rezultă că societatea ABC SRL a livrat bunuri partenerului comunitar din Polonia G GmbH în regim scutire de

TVA, dar fără să prezinte documentele de transport pentru justificarea scutirii de TVA, deși i s-a dispus în mod expres în timpul controlului măsura prezentării acestor documente prin dispoziția de măsuri nr. dsp/12.08.2019.

Nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat aceste documente, invocând că documentația deja prezentată demonstrează “fără cusur” caracterul intracomunitar al tranzacțiilor și invocând jurisprudența CJUE în materie.

Susținerile contestatoarei sunt vădit neîntemeiate și fără niciun suport.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține, în primul rând, faptul că *orice scutire de taxă*, cu atât mai mult orice scutire cu drept de deducere, *constituie o excepție de la regulile normale în materie de TVA*. Cum **excepțiile sunt de strictă interpretare și aplicare**, scutirea poate să fie aplicată numai dacă persoana care realizează operațiunea poate dovedi că bunurile au fost efectiv livrate în condițiile prevăzute de Codul fiscal și normele/instrucțiunile metodologice de aplicare. Ca atare, persoana respectivă trebuie să poată dovedi cu documentele prevăzute la art. 10 alin. (1) din Instrucțiunile anterior citate, pentru fiecare operațiune în parte, corectitudinea aplicării scutirii cu drept de deducere, în speță cu **documente de transport – CMR-uri – care să probeze indubitabil/neequivoc că bunurile vândute au părăsit fizic teritoriul României și au ajuns la destinație în celălalt stat membru**.

Conform dispozițiilor legale mai sus-citate, **documentul de transport reprezintă document obligatoriu** în vederea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată și în oricare din situațiile în care transportul bunurilor la destinație nu poate fi dovedit cu un astfel de document, scutirea nu este aplicabilă. În înțelesul textului legal, documentele obligatorii care justifică regimul de scutire de TVA aplicat sunt, factura și documentul de transport, acestea fiind enumerate în cadrul art.10 alin.(1) lit.a) și lit.b) din O.M.F.P. nr. 2.222/2006. În vederea justificării scutirii de taxă, se pot prezenta suplimentar, după caz, și orice alte documente prevăzute de art.10 alin.(1) lit.c) din același act normativ.

Conjuncția “și” din textul legal nu poate fi interpretată în sensul că, factura și documentul de transport, care sunt reglementate ca fiind documente obligatorii pentru justificarea scutirii de taxă, pot fi înlocuite de orice alte documente, ci, folosirea conjuncției “și” în contextul legii are sensul că orice alte documente, și anume contractul/comanda de vânzare-cumpărare ori documentele de asigurare pot fi, complementar deținute în vederea justificării regimului de scutire de taxă, în concordanță cu cele două documente obligatorii, respectiv factura și documentul de transport.

În al doilea rând, art. 131 (capit. 1 din Titlul IX) din Directiva nr. 2006/112/CE prevede în mod expres că **“Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aduca atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz”**. De aici rezultă dreptul României în calitate de stat membru de a stabili prin propria-i legislație fiscală internă în ce condiții concrete se aplică scutirile în materie de TVA, inclusiv în cazul livrărilor intracomunitare, după cum sunt reglementate la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal și art. 10 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006.

În speță, în locul documentelor de transport (CMR-uri), societatea ABC SRL a prezentat două tabele cu coloane a căror denumire este prezentată codificat în limba poloneză și care poartă ștampila TRE z.o.o., respectiv TRW z.o.o. (3 file) și o declarație (intitulată "oswiadczenie/statement") întocmită în limba română și engleză, prin care partenerul G GmbH confirmă că bunurile menționate în trei facturi nr. 1400001/17.02.2014, nr. 1400002/18.02.2014 și nr. 1400003/18.02.2014 au fost livrate și preluate ca mărfuri pe teritoriul statului membru al UE – Polonia.

Din simpla examinare a tabelelor respective/declarației, așa cum se regăsesc ele la dosarul contestației, reiese că **acestea nu conțin nici măcar minimile informații din care să reiasă, pentru fiecare factură de livrare din perioada 2014-2015, data când bunurile au fost ridicate de la punctele de lucru din România, documentul de transport aferent livrării, mijlocul de transport cu care bunurile au fost transportate, data la care bunurile au fost recepționate la destinație.** Ca atare, documentele respective **nu pot fi considerate nici pe departe drept dovezi "fără cusur" ale transportului bunurilor facturate în anii 2014-2015 din România în Polonia**, așa cum susține vădit pro-causa societatea contestatoare. În privința reproșului acesteia la adresa echipei de inspecție fiscală vis-à-vis de traducerea corectă a detaliilor cuprinse în documentele prezentate, organul de soluționare a contestației reține că, în temeiul art. 8 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestatoarea avea ea însăși obligația să prezinte documentele traduse, cu atât mai mult este vorba de cuvinte prezentate prescurtat în limba poloneză în denumirea coloanelor tabelor.

Oricum, organul de soluționare a contestației reține că astfel de documente – tabele centralizatoare ori confirmări ale partenerilor – nu fac parte din documentația prevăzută la art. 10 alin. (1) din Instrucțiuni pentru a proba neechivoc transportul bunurilor din România în alt stat membru. În acest sens, organul de soluționare a contestației reține **jurisprudența CJUE** conform căreia obligațiile care revin unui persoane impozabile în materie de probă trebuie determinate **în funcție de condițiile prevăzute expres în această privință de legislația națională** și de practica obișnuită stabilită pentru tranzacții similare (pct. 38 din Hotărârea dată în cauza C-273/11 Mecsek-Gabona). Astfel, **spre deosebire de legislațiile fiscale ale altor state membre, în legislația fiscală din România lista documentației** cu care se probează îndeplinirea condițiilor pentru aplicarea scutirii de TVA **nu cuprinde nici tabele centralizatoare, nici confirmări din partea clienților** – a se vedea art. 10 alin. (1) din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006.

De asemenea, contestatoarea **nici nu a prezentat vreo dovadă că jurisprudența europeană** (la care face apel) **a recunoscut** dreptul furnizorului la scutire în lipsa prezentării dovezilor de transport ori **că acestea pot fi înlocuite prin tabele centralizatoare din partea transportatorilor ori prin simpla recunoaștere a primirii bunurilor de către cumpărători**, cu atât mai mult cu asemenea documente nici nu sunt prevăzute de legislația fiscală internă. Cum jurisprudența admite că nici declararea de către cumpărător a achizițiilor intracomunitare de bunuri prin depunerea declarației recapitulative VIES la autoritățile fiscale din statul membru de destinație nu constituie o probă determinantă pentru scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare, ci doar una

suplimentară (a se vedea pct. 72 din Hotărârea dată în cauza C-409/04 Teleos și alții) **devine evident faptul că o simplă adresă/confirmare scrisă de recunoaștere a primirii bunurilor de către cumpărător nu reprezintă, în sine, o dovadă a transportului bunurilor dintr-un stat membru într-un alt stat membru.** Deși invocă hotărârea CJUE din cauza C-409/04 Teleos și alții, **contestatoarea omite cu desăvârșire faptul că situația sa se deosebește flagrant de situația de fapt analizată de instanța europeană**, unde furnizorul Teleos dispunea de dovezile de transport pentru fiecare tranzacție (a se vedea pct. 15 din hotărâre).

În al treilea rând, se reține că cerința justificării scutirii de TVA a livrărilor de prezentarea documentelor de transport care să ateste că bunurile au părăsit teritoriul statului membru de livrare **nu este o cerință formală, ci una de fond, esențială, întrucât o livrare intracomunitară implică, prin însăși esența ei, transportul bunurilor dintr-un stat membru într-un alt stat membru și, ca atare, numai în cazul existenței unui asemenea transport se poate vorbi de o operațiune susceptibilă a beneficia de scutirea de TVA** prevăzută de legislația în materie. De altfel, refuzul scutirii de TVA pe motivul împiedicării probării cu certitudine a îndeplinirii condițiilor de fond este recunoscut de jurisprudența europeană în materie de TVA, chiar și în situația în care s-ar încălca o cerință de formă (a se vedea, *mutatis mutandis*, pct. 31 din Hotărârea CJUE din cauza C-146/05 Collée, pct. 46 din Hotărârea CJUE din cauza C-587/10 VSTR, pct. 46 din Hotărârea CJUE din cauza C-24/15 Plöckl, pct. 42 din Hotărârea CJUE din cauza C-21/16 Euro Tyre BV).

În al patrulea rând, **condiționarea scutirii livrării intracomunitare de cerința probării de către furnizor a transportului bunurilor livrate în alt stat membru decât cel de livrare respectă pe deplin și un alt principiu recunoscut de jurisprudența europeană - principiul proporționalității**, societății contestatoare revenindu-i în întregime obligația de a proba dreptul la scutirea de taxa pe baza documentelor prescrise de legislația fiscală în materie (pct. 42 din Hotărârea dată în cauza C-409/04 Teleos și alții).

În acest sens, se reține că prin contestația formulată societatea contestatoare încearcă **să relativizeze cu totul cerința legală a prezentării documentelor de transport, prin invocarea la modul general a principiilor proporționalității și neutralității și a hotărârilor CJUE din cauzele invocate în contestație.** Astfel, contestatoarea **omite cu desăvârșire faptul că instanța europeană a ajuns la concluzia** că plasarea unui furnizor într-o stare de incertitudine în ceea ce privește aplicarea scutirii prin cerința prezentării unei dovezi concludente că bunurile au părăsit în mod fizic statul membru de livrare **intervine numai în situația în care furnizorul a prezentat documentele stabilite de autoritățile fiscale în lista condițiilor pentru aplicarea scutirii de TVA** (a se vedea pct. 50 din Hotărârea CJUE din cauza C-409/04 Teleos și alții, reiterată la pct. 31 din Hotărârea dată în cauza C-492/13 Traum EOOD). Prin urmare, cerința prezentării documentelor de transport, solicitată de autoritățile fiscale române în temeiul art. 10 alin. (1) din Instrucțiunile antecitate nu este contrară în niciun fel jurisprudenței europene în materie, așa cum eronat încearcă societatea să se justifice prin contestația formulată.

În sfârșit, se reține faptul că **principiile neutralității TVA și al securității juridice și proporționalității măsurilor** pe care le pot adopta statele membre,

invocate de societatea contestatoare **nu sunt cu nimic încălcate în prezenta speță**, având în vedere că:

- cerința prezentării documentelor de transport din legislația fiscală națională este o cerință proporțională și perfect rațională întrucât scutirea se acordă doar pentru bunurile ce părăsesc teritoriul României și ajung pe teritoriul unui alt stat membru;

- faptul că, din pricina unor deficiențe organizatorice recunoscute, societatea a ajuns în situația să nu pună la dispoziția echipei de inspecție fiscală documentele de transport solicitate, **nu poate absolvi societatea de consecința fiscală firească** a unei asemenea situații, și anume, neacordarea scutirii și colectarea TVA aferentă; altminteri, s-ar ajunge la situația în care orice contribuabil poate invoca deficiențe organizatorice și substitui prin propria sa voință documentele de transport cu alte documente la propria-i apreciere, cu consecința eludării prevederilor legale în materie și zădărnirii eforturilor autorităților în combaterea fraudei și evaziunii fiscale la nivel comunitar, ceea ce, evident, este de neacceptat;

- de altfel, contestatoarea **nu a prezentat în susținere nicio situație în care instanța europeană a statuat că proba scutirii pentru o livrare intracomunitară se poate face exclusiv pe baza unor tabele centralizatoare ale transportatorului ori a unei adrese de confirmare din partea cumpărătorului**;

- stabilind dreptul furnizorului de a solicita reverificarea operațiunilor pentru care nu s-a acordat inițial scutirea, în măsura în care acesta intră în posesia documentelor justificative necesare ulterior inspecției fiscale (a se vedea art. 1 alin. (8) din Instrucțiunile anterior prezentate) legislația fiscală națională asigură și atingerea principiului neutralității TVA;

- în plus, se reține că societatea nu a adus nici în sprijinul contestației documentele de transport în vederea acordării scutirii de TVA, deși avea această posibilitate conferită de prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră "**Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. [...]**".

Prin urmare, în raport de cele anterior prezentate, contestația societății se va respinge ca neîntemeiată și pentru capătul de cerere privind suma de V2 lei reprezentând TVA colectată suplimentar aferentă livrărilor fără prezentarea documentelor de transport.

3.8. Referitor la impozitul pe veniturile nerezidenților în sumă de N lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit în urma inspecției fiscale pentru plăți la extern efectuate către mai multe societăți nerezidente, în condițiile în care a prezentat certificat de rezidență fiscală numai pentru un beneficiar de venit nerezident, iar din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili natura plăților în vederea stabilirii aplicabilității prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri în baza căreia a fost emis certificatul de rezidență prezentat.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL a efectuat plățile pentru servicii către partenerii externi NZ1 Germania, NZ2

Polonia, NZ3 Germania, NZ4 Franța, NZ5 Polonia și NZ6 Slovacia, în lipsa certificatelor de rezidență fiscală.

Organele fiscale au constatat că societatea nu și-a îndeplinit obligația calculării, reținerii, declarării și virării impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente, în conformitate cu prevederile art. 113/art. 221, art. 114/art. 222, art. 115 alin. (1) lit. k)/art. 223 alin. (1) lit. k), art. 116 alin. (1) și alin. (4) lit. d)/ art. 224 alin. (1) și alin. (4) lit. d) și art. 118 alin. (2)/art. 230 alin. (2) din Codul fiscal și au stabilit o diferență suplimentară de impozit pe veniturile nerezidenților în sumă de N lei, din care N1 lei pentru 2015, N2 lei pentru anul 2017 și N3 lei pentru anul 2018.

Prin contestația formulată societatea solicită anularea deciziei de impunere pentru impozitul în sumă de N lei și invocă prevederile art. 230 alin. (2) din Codul fiscal și ale art. 7 alin. (1) din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Germania, prezentând certificatul de rezidență fiscală emis pe numele societății NZ1 GmbH din Germania.

În drept, potrivit art. 1 și art. 230 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“Art. 1 – (3) Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat”.

“Art. 230. - (1) În înțelesul art. 224, **dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenția care se aplică asupra aceluia venit.** În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene, respectiv cu statele cu care Uniunea Europeană are încheiate acorduri de stabilire a unor măsuri echivalente. Norme metodologice

(2) **Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul plății venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile prezentului titlu. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție.** În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau într-un stat cu

care Uniunea Europeană are încheiat un acord de stabilire a unor măsuri echivalente pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau în prezentul titlu, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență”.

De asemenea, conform pct. 18 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

“18. (5) Prevederile titlului VI din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 19 alin. (1) ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit”.

Prevederi legale similare referitoare la prezentarea certificatului de rezidență fiscală la momentul plății veniturilor, la aplicarea legislației interne în lipsa certificatului și la posibilitatea prezentării lui ulterioare, în cadrul termenului de prescripție, cu regularizarea impozitului au fost reglementate la art. 118 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015.

În ceea ce privește societatea nerezidentă NZ1 Germania, din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că ABC SRL a efectuat plăți pentru servicii on-line în anul 2018 către aceasta în valoare de PL lei, fără să prezinte certificatul de rezidență fiscală al beneficiarului de venit nerezident la data efectuării plăților și până la momentul inspecției fiscale și fără să calculeze, să rețină, să declare și să vireze impozitul pe veniturile nerezidenților calculat prin procedeul sutei micșorate aferent în sumă Nx lei.

Prin contestația formulată societatea susține că veniturile societății nerezidente nu sunt impozabile decât în Germania, în baza art. 7 din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Germania.

În susținerea contestației societatea a prezentat certificatul de rezidență fiscală eliberat de Biroul fiscal Koperschaften II, Berlin la data de 22.11.2019, din care reiese că societatea NZ1 GmbH a obținut venituri lunare în cursul anului 2018 de natura “software as a service” de la ABC SRL și că este rezidentă în Germania în scopul aplicării Convenției de evitare a dublei impuneri dintre Germania și România.

La solicitarea organului de soluționare a contestației, cu adresa de răspuns nr.2020 organele de inspecție fiscală susțin că regularizarea impozitului impozitului se poate efectua doar la data prezentării certificatului de

rezidență fiscală, care nu poate produce efecte anterior emiterii sale, respectiv în perioada supusă inspecției fiscale.

Potrivit art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 276. - (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

De asemenea, potrivit pct. 2 din Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2005, aprobată prin O.M.F.P. nr. 1.445/2005, completat prin pct. II din Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 4/2006, aprobată prin O.M.F.P. nr. 1.551/2006:

“2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborate cu legislația internă în materie:

În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen. “

În speță, societatea ABC SRL a prezentat un certificat de rezidență fiscală pentru societatea nerezidentă NZ1 GmbH eliberat de autoritățile fiscale germane, dar asupra căruia organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat pe motiv că este eliberat și prezentat ulterior inspecției fiscale, contrar prevederilor legale antecitate care permit societății să prezinte un astfel de certificat în susținerea contestației și în cadrul termenului de prescripție, cu efecte retroactive asupra cuantumului impozitului datorat conform convenției de evitare a dublei impuneri.

Având în vedere că în RIF-ul nr. F-X ZZZ/2019 organele de inspecție fiscală au menționat că plățile către societatea nerezidentă NZ1 GmbH sunt plăți pentru *servicii on-line*, în timp ce în certificatul de rezidență fiscală prezentat se atestă că societatea nerezidentă a obținut venituri lunare în cursul anului 2018 de natura *“software as a service”* rezultă că este **nevoie de clarificarea naturii plăților efectuate** către societatea nerezidentă, în vederea stabilirii aplicabilității prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Germania, în situația în care convenția prevede impozitarea lor doar în statul de rezidență al societății nerezidente în calitate de beneficiar de venit.

Întrucât organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat asupra informațiilor înscrise în certificatul de rezidență fiscală prezentat de societatea contestatoare și nu au încadrat plățile constatate a fi efectuate către societatea nerezidentă NZ1 GmbH în prevederile convenției, urmează a se face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare “(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată” coroborat cu pct.11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 “11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. [...]”, în sensul că **se va desființa parțial decizia de impunere nr. F-X QQQ/2019 pentru impozitul pe veniturile nerezidenților în sumă de Nx lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea cauzei în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și de prevederile legale.

În privința plăților efectuate către partenerii externi NZ2 Polonia, NZ3 Germania, NZ4 Franța, NZ5 Polonia și NZ6 Slovacia, societatea nu a invocat niciun motiv pentru care nu ar datora impozitul stabilit de organele de inspecție fiscală și nu a prezentat dovezi în susținere, contrar prevederilor art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

“Art. 269. – (1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”,

Astfel, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție 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. - Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”.

“Art. 250. - 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 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 73. - (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*”.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

“Art. 276. – (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 sustinerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

Având în vedere că societatea a contestat întreg debitul stabilit în urma inspecției fiscale pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de N lei, dar a invocat argumente și a prezentat documente doar în privința impozitului în sumă de Nx lei aferent plăților către NZ1 GmbH, pentru diferența în sumă de N lei – Nx lei = Ny lei impozit pe veniturile nerezidenților contestația se va respinge ca nemotivată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 11 alin. (2), art. 19 alin. (5), art. 26 alin. (1) și alin. (5), art. 34 alin. (16) și alin. (18), art. 128 alin. (9) și art. 143 alin. (2) lit. a) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 24, pct. 29, pct. 32 și pct. 33 din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, art. 1 alin. (3), art. 11 alin. (4), art. 19 alin. (1) și alin. (6), art. 25 alin. (3) lit. g), art. 26 alin. (1), art. 31 alin. (1), art. 230 alin. (1) și alin. (2) și art. 305 alin. (1), alin. (2) lit. b), alin. (3) lit. d), alin. (4) lit. d) și alin. (5) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 5 alin. (2), alin. (4) și alin. (9), pct. 5 alin. (1) și pct. 79 alin. (2) lit. a) și b), alin. (7) și alin. (13) din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 2 din anexa nr. 1 la OPANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, art. 8 din OPANAF nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, pct. 338 alin. (2) și alin. (2¹), pct. 369, pct. 370, pct. 373 și pct. 375 alin. (1) din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, art. 1 și art. 10 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 și art. 7 alin. (3), art. 73 alin. (1), art. 113 alin. (1) și alin. (2) lit. i), art. 131 alin. (2), art. 269 alin. (1) lit. c) și d), art. 276 alin. (1) și alin. (4) și art. 279 din Legea nr. 2074/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X QQQ/2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vâlcea în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X ZZZ/2019 pentru impozitul pe profit în sumă de **R lei**, TVA în sumă de **V lei** și impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de **Ny lei**.

2. Desființează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X QQQ/2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vâlcea în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X ZZZ/2019 pentru impozitul pe profit în sumă de **W lei** și impozitul pe veniturile nerezidenților în sumă de **Nx lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să

procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

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