



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București,  
CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA NR.153 / 2016**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**.X. SRL din municipiul .X.,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub**  
**nr.A\_SLP384/22.02.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./12.02.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 384/22.02.2016, asupra contestației formulate de **.X. SRL**, înregistrată la ORC sub nr..X., CUI .X., cu domiciliul fiscal în municipiul .X., .X., județul .X..

Societatea contestă următoarele acte administrativ fiscale:

- *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F\_.X./23.12.2015*, respectiv obligațiile fiscale suplimentare în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, și
- *Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./04.01.2016 „prin care s-a stabilit în sarcina societății obligația de a*

*înregistra în registrul de evidență fiscală constatările echipei de inspecție referitoare la raportarea pierderii fiscale pentru perioada verificată.”, respectiv diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2013 cu suma de .X. lei.*

Având în vedere că actele administrativ fiscale contestate au fost comunicate societății în data de **07.01.2016** potrivit confirmării de primire poștale, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr..X. din data de **05.02.2016**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația, aflată în original la dosarul cauzei.

De asemenea, conform prevederilor art.352 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, procedura de administrare aplicabilă este cea stabilită de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **.X. SRL** îndreptată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F\_.X./23.12.2015 și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./04.01.2016.*

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F\_.X./23.12.2015 și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./04.01.2016 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./23.12.2015, societatea susține următoarele:**

## **A. ASPECTE DE ORDIN PROCEDURAL**

### **1. NELEGALITATEA VERIFICARII IMPOZITULUI PE VENITURILE OBTINUTE DE PERSOANELE JURIDICE NEREZIDENTE**

Contestatară precizează că delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale desfășurată în perioada 14.07.2014-30.11.2015, prevedea

in mod expres la punctul 5 din adresa nr..X./12.06.2014 emisă de Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală, obligatiile fiscale si perioada ce urma sa fie verificate, respectiv că se va desfășura o inspectie fiscală partiala cu privire la impozitul pe profit si TVA, iar Avizul de inspectie fiscala nr..X./17.06.2014 respecta limitele actului de delegare.

În ceea ce privește, verificarea obligatiei fiscale „*impozit pe veniturile realizate de persoane juridice nerezidente*”, contestatara precizează că inspectia fiscală s-a efectuat in lipsa oricarui act de delegare, iar organele de inspectie fiscală au emis Avizul de inspectie fiscală nr..X./11.12.2014 in mod nelegal, fapt pentru care se impune anulara tuturor constatarilor din actele administrativ fiscale emise, ca fiind efectuate de un organ necompetent, in ceea ce priveste aceasta obligatie fiscala.

Contestatara invocă prevederile art.99 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, OPANAF nr.3581 din 20 noiembrie 2013 privind organizarea activitatii de administrare a marilor contribuabili, Procedura din 4 iulie 2006 de administrare si monitorizare a marilor contribuabili, OPANAF nr.3816 din 18 decembrie 2013 privind conditiile de delegare a competentei altui organ de inspectie fiscala pentru efectuarea unei actiuni de inspectie fiscala, respectiv faptul că actul de delegare al competentei emis de catre organul competent in acest sens este singurul care traseaza cadrul legal cu privire la atributele de control ale organului ce primeste delegarea, incluzand tipul activitatii de inspectie, tipul obligatiei/obligatiilor fiscale inspectate, precum si intervalul de timp ce urmeaza sa fie analizat de catre organul de inspectie fiscala, iar in cuprinsul actelor administrativ fiscale emise nu se precizeaza ca ar fi intervenit/existat o astfel de delegare suplimentara fata de delegarea initiala, care sa extinda prerogativele de inspectie ale organului de inspectiei fiscala delegat.

Asadar, contestatara precizează că derularea activitatii de inspectie fiscala cu privire la obligatia fiscala *impozit pe veniturile realizate de persoane juridice nerezidente* este lovita de nulitate, întrucât:

- legea prevede in mod expres situatiile particulare in care se poate efectua delegarea de competenta;
- limitele delegarii sunt si acestea clar prevazute de legiuitor – fiind inasa nesocotite de catre organul delegat ce si-a atribuit prerogative suplimentare;
- nu există instiintari sau comunicari a actului de delegare ce ar fi permis verificarea obligatiei fiscale in cauza.

## **2. NERESPECTAREA TERMENULUI IMPERATIV DE 30 DE ZILE PENTRU INCEPEREA INSPECTIEI FISCALE**

Contestatara precizează că prin Avizul de inspectie initial nr..X. emis in data de 17.06.2014, organele de inspectie fiscală informeaza societatea ca va face obiectul unei inspectii fiscale incepand cu data de 02.07.2014 -

dupa trecerea unui interval de 15 zile si nu de 30 de zile, asa cum dispune Codul de procedura fiscala. Avand in vedere volumul activitatii si al documentelor aferente, societatea a solicitat o amanare a datei de incepere a inspectiei fiscale, iar organele de inspectie fiscala au emis *Decizia nr..X./24.06.2014 privind aprobarea amanarii inspectiei fiscale*, prin care s-a admis inceperea inspectiei fiscale pentru data de 14.07.2014. Astfel, contestatara menționează că nu a fost respectat termenul de 30 de zile anterior inceperii inspectiei fiscale, aceasta fiind demarat la doar 27 de zile de la momentul emiterii avizului de inspectie fiscala initial.

Se invocă prevederile art.102, art.175, art.185, art.179 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv că legiuitorul a stabilit un termen procedural prohibitiv ce curge exclusiv in favoarea contribuabilului, in ceea ce priveste intervalul de timp de la care un contribuabil este instiintat asupra faptului ca va face obiectului unei inspectii fiscale si momentul demararii efective a activitatii de inspectie fiscala, iar sanctiunea pentru nerespectarea unui termen prohibitiv este tocmai nulitatea actului indeplinit inainte de implinirea acestuia.

În sustinerea argumentelor, contestatara prezintă în susținere Sentinta Civila nr..X./06.11.2014 emisă de Curtea de Apel .X. care precizează următoarele *„imprejurarea ca inspectia fiscala a fost demarata dupa implinirea acestui termen prohibitiv si chiar dupa data inscrisa in aviz nu constituie un motiv de nulitate a inspectiei fiscale, aspect ce decurge si din interpretarea logica a dispozitiilor alin.2 al art. 102, care reglementeaza posibilitatea inceperii inspectiei fiscale dupa implinirea termenului prevazut la alin. 1 lit. b, statuand ca IN ACEASTA IPOTEZA INSPECTIA FISCALA NU POATE INCEPE inainte de data inscrisa in aviz.”*

Astfel, contestatara precizează ca nulitatea avizului de inspectie fiscala ce a avut ca si consecinta inceperea inspectiei fiscale inainte de implinirea termenului prohibitiv de 30 de zile, este o nulitate absoluta, iar in ipoteza in care ar fi vorba despre o nulitate relativa, societatea justifica indeplinirea conditiilor pentru constatarea nulitatii avizului de inspectie fiscala și a activitatii de inspectie fiscala, avand in vedere dispozitiile art.175 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

### **3. PRESCRIȚIA DREPTULUI ORGANELOR FISCALE DE A STABILI OBLIGAȚII FISCALE SUPLIMENTARE CU PRIVIRE LA PERIOADA 2008 - 2010**

Contestatara precizează că în baza art.98 alin.1, art.91, art.23 și art.92 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, suspendarea curgerii termenului de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale

suplimentare este condiționată, de desfășurarea efectivă a activității de inspecție și de respectarea termenului legal înăuntrul căruia trebuie finalizat controlul.

Întrucât, niciuna din aceste exigențe nu a fost întrunită, contestatara precizează că nu poate fi avută în vedere suspendarea termenului de prescripție pe toată durata desfășurării inspecției fiscale cu consecința directă și imediată a împlinirii termenului de prescripție în ceea ce privește obligațiile fiscale aferente perioadei 2008 – 2010.

Totodată, contestatara precizează că în lipsa derulării unei inspecții fiscale în condițiile stabilite de lege, dispozițiile Codului de procedură fiscală împiedică operarea cazului de suspendare a termenului de prescripție pe perioada desfășurării întregii inspecții, cu consecința curgerii sale neîntrerupte pe această durată și până la data comunicării titlului de creanță, precum și faptul că la data comunicării titlului de creanță - 5.01.2016, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare se împlinise cu privire la obligațiile fiscale ale societății aferente perioadei 2008 – 2010, în temeiul art.93 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscale nu erau îndreptățite să emită un titlu de creanță cu privire la obligații fiscale aferente acestor perioade prescrise.

În susținerea argumentelor contestatara prezintă Decizia ÎCCJ nr. 405/2012 – Secția de contencios administrativ și fiscal, în sensul că lipsa respectării termenului legal de comunicare a avizului de inspecție duce la neaplicarea efectului acestui act de a fi documentul în baza căruia începe inspecția fiscală, iar pe cale de consecință efectul suspensiv al prescripției nu s-a produs, termenul de prescripție fiind calculat în funcție de data comunicării deciziei de impunere. Astfel, întrucât actele administrativ fiscale au fost emise în luna ianuarie 2016, contestatara precizează că orice taxe și impozite aferente perioadei 2008 – 2010, inclusiv impozitul pe profit, sunt prescrise.

#### **4. DEPASIREA PERIOADEI LEGALE PENTRU DESFASURAREA INSPECTIEI FISCALE**

Contestatara precizează următoarele:

- perioada în care s-a derulat inspecția fiscală este 14.07.2014 – 30.11.2015 și au existat 2 perioade de suspendare a inspecției fiscale, respectiv în perioada 20.10.2014 – 10.11.2014 și în perioada 18.12.2014 – 09.11.2015,

- societatea a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală dosarul preturilor de transfer prin adresa nr..X./30.06.2015, iar suspendarea și-a încetat efectele abia în data de 09.11.2015 - la mai bine de patru luni de zile distanță față de momentul punerii la dispoziție a dosarului preturilor de transfer,



- inspectia fiscală s-a desfășurat pe o perioadă totală de un an, 4 luni și 16 zile.

Astfel, contestatara susține că activitatea curentă a societății a fost profund afectată prin incertitudinea creată cu privire la situația sa fiscală iar calculul de accesorii aferente perioadei ce a depășit intervalul de șase luni de zile în interiorul căruia organul de inspecție fiscală putea să procedeze în mod legal la finalizarea inspecției fiscale, este nelegal.

Contestatara invocă prevederile art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.2 și art.5 din OMFP nr.467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, respectiv faptul că scopul urmărit este unul care vizează o finalitate eminentă practică, fiindcă în mod contrar, a edicta un text de lege care nu este de natură să ducă la atingerea scopului actului în sprijinul căruia vine nu face altceva decât să creeze o formalitate inutilă și nocivă atât pentru contribuabil cât și pentru organele fiscale, iar prin intervenirea celor două suspendări nu s-a atins nicio finalitate practică, singurul efect produs de intervenirea acestora fiind o tergiversare inutilă cu aproximativ un an a duratei inspecției fiscale.

În susținerea argumentelor contestatara prezintă în susținere Sentința nr. .X./9 martie 2015 emisă de Curtea de Apel .X., unde Curtea de Apel .X. a dat eficiență criticilor de formă invocate și a procedat la anularea actelor administrativ fiscale emise.

De asemenea, legiuitorul însuși și-a exprimat în mod expres intenția de a stabili un *regim juridic sancționator* prin instituirea obligației de plată a dobânzilor și penalităților de întârziere, odată cu modificarea Codului de procedură fiscală în anul 2010, fapt pentru care dobânda datorată de contribuabil pentru neplata la scadență a obligației fiscale principale are natura juridică a unei dobânzi penalizatoare, ce presupune o culpă proprie a debitorului obligației de plată.

Astfel, contestatara menționează că în cazul în care întârzierea în stabilirea și, implicit, în plata, obligațiilor fiscale principale se datorează exclusiv culpei organului fiscal, este evident că titularul obligației de plată nu poate suporta o sancțiune pentru comportamentul culpabil al creditorului.

În concluzie, contestatara precizează că dobânzile de întârziere și penalitățile calculate după depășirea termenului legal de 6 luni în care trebuia efectuată inspecția fiscală au la baza culpa exclusivă a organului de inspecție fiscală care în mod nelegal a dispus suspendarea inspecției fiscale și nu a dispus reluarea inspecției fiscale odată ce condițiile legale pentru reluarea acesteia erau îndeplinite, producându-se astfel o prelungire nelegală a inspecției peste termenul legal.

## 5. ANULAREA DISPOZITIEI DE MASURI

Contestatară solicită anularea Dispoziției de măsuri, întrucât reprezintă unica consecință firească a anularii actelor prin care a fost dispusă diminuarea pierderii fiscale raportate de societate, în conformitate cu art.47 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

## **B. ASPECTE DE ORDIN SUBSTANȚIAL**

### **B.1. ASPECTE PRIVIND IMPOZITUL PE PROFIT**

#### **1. Cheltuieli cu dobânda, precum și pierderi nete din diferențe de curs valutar în cuantum de .X. lei, aferente împrumuturilor acordate de .X. BV pentru anii 2008 și 2009**

Contestatară prezintă situația de fapt privind înregistrarea cheltuielilor cu dobânzile, precum și a diferențelor nete de curs valutar, aferente împrumuturilor contractate de la .X. BV, care s-au făcut în baza următoarelor contracte de împrumut:

a) Contractul de finanțare pe termen scurt încheiat în data de 5 martie 2007;

b) Contractul de împrumut încheiat în data de 2 august 2005;

c) Contractul de cont curent încheiat în data de 1 septembrie 2008:

- valoarea totală a cheltuielilor cu dobânzile, precum și a pierderilor nete din diferențe de curs valutar, înregistrate de societate pe parcursul anilor 2008 și 2009 în legătură cu împrumuturile menționate se prezintă în felul următor:

2008- Cheltuieli cu dobânzi în valoare totală: .X. lei;

- Pierderi nete din diferențe de curs valutar: .X. lei.

2009- Cheltuieli cu dobânzi în valoare totală: .X. lei;

- Pierderi nete din diferențe de curs valutar: .X. lei,

- singurul contract de împrumut pe baza căruia s-a înregistrat, pe parcursul anilor 2008 și 2009, împrumuturi cu un termen efectiv de rambursare de peste un an este *Contractul de împrumut încheiat în data de 2 august 2005,*

- *Contractul de finanțare pe termen scurt încheiat în data de 5 martie 2007 și Contractul de cont curent încheiat în data de 1 septembrie 2008, au stat la baza obținerii unor credite în funcție de nevoile de finanțare ale societății iar aceste contracte prevedeau dreptul (dar nu și obligația) societății de a obține aceste credite. Totodată, se precizează că societatea a avut dreptul de a trage noi credite după ce realiza rambursarea sumelor trase anterior, cu respectarea sumei maxime prevăzute, fără a fi necesară înșă semnarea unui nou contract,*

- Contractul de finanțare pe termen scurt încheiat în data de 5 martie 2007 a reprezentat o linie de credit pusă la dispoziția societății până la limita maximă înscrisă în contract, pe baza căreia s-au putut efectua trageri în tranșe, în funcție de necesitățile activității curente ale acesteia,

- spre deosebire de contractul de credit clasic, cand imprumutatul contracteaza intreaga suma, avand obligatia de a o returna la termenul stabilit contractual, contractarea unei linii de credit presupune numai punerea la dispozitia imprumutatului a posibilitatii de tragere a unei sume de bani, urmand ca acesta sa decida momentul tragerii si cuantumul sumei trase in limita facilitatii oferite. Astfel, dobanzile incep sa curga numai in situatia in care imprumutatul a decis tragerea unei anumite sume si nu de momentul in care aceasta posibilitate de a trage sume este acordata beneficiarului acestei facilitati,
- fiecare din aceste trageri succesive a constituit un credit distinct, avand o perioada diferita de rambursare (dar mai mica de un an), fara a constitui o prelungire a termenului de rambursare a sumelor trase (si rambursate) anterior,
- perioada efectiva de rambursare a fiecarui credit tras pe parcursul anilor 2008 si 2009 s-a efectuat in termen mai mic de un an, aceste rambursari fiind facute prin metoda FIFO (First In, First Out - primele intrari, primele iesiri).

Astfel contestatara subliniază că la determinarea tratamentului fiscal aplicabil, este important a se face distinctia imprumuturilor in functie de contractul de imprumut pe baza carora acestea au fost acordate, respectiv:

- imprumuturile obtinute de Societate pe baza Contractului de imprumut incheiat in data de 2 august 2005 (privind imprumuturi cu termen de rambursare de peste un an) au prevazut pentru perioada 2008-2009 o rata a dobanzii aplicabila de 3 luni LIBOR + 4,10% pe an sau de 8,5% pe an (in functie de perioada in care acestea au fost obtinute); in timp ce
- imprumuturile obtinute de Societate pe baza Contractului de finantare pe termen scurt incheiat in data de 5 martie 2007 (privind imprumuturi cu termen de rambursare de sub un an) au prevazut pentru anii 2008 si 2009 o rata a dobanzii aplicabila de LIBOR + 2,5% pe an.

În aceste condiții se precizează că diferențele cu privire la ratele de dobanda reprezinta o dovada a diferentelor cu privire la clauzele aplicabile fiecarui contract de imprumut in parte si a particularitatilor acestor contracte, incluzand clauzele cu privire la termenul de rambursare.

Contestatara subliniază următoarele deficiențe privind constatările din Raportul de inspectie fiscala nr.F-.X./23.12.2015:

- organele de inspectie fiscală au reținut eronat că societatea beneficia la 31.12.2008 de doua credite pe termen mai mare de un an acordate de .X. BV, facand referire la doua credite in valoare cumulata de .X. USD, or aceasta valoare corespunde cu cea a creditelor obtinute de societate pe baza Contractul de imprumut incheiat in data de 2 august 2005, inregistrate in conturile 45113 si 45114.

Organele de inspectie fiscală au considerat nedeductibile la calculul



impozitului pe profit pentru anul 2008 (ca urmare a capitalului propriu negativ înregistrat la nivelul Societății) cheltuielile cu dobânzile (diferența rămasă după calculul părții permanent nedeductibile peste limita BNR sau a cotei de 7% privind rata dobânzii pentru împrumuturile în valută) și pierderile din diferențe de curs valutar înregistrate de Societate în legătură cu toate împrumuturile contractate de la .X. BV în anul 2008, și nu doar valoarea cheltuielilor cu dobânzile și a pierderilor din diferențe din curs valutar aferente creditelor pe termen mai mare de un an. Astfel, la calculul impozitului pe profit pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au negat dreptul de deducere pentru suma de .X. lei, ce a fost dedusă de societate:

- pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma de .X., reprezentând cheltuielile cu dobânzile (diferența rămasă după calculul părții permanent nedeductibile peste limita BNR sau a cotei de 8% privind rata dobânzii pentru împrumuturile în valută) și pierderile din diferențe din curs valutar înregistrate de Societate în legătură cu toate împrumuturile contractate de la .X. BV în anul 2009, și nu doar valoarea cheltuielilor cu dobânzile și a pierderilor de diferențe din curs valutar aferente creditelor pe termen mai mare de un an,

- în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./23.12.2015 nu se menționează faptul că s-ar fi efectuat o reîncastrare a împrumuturilor pe termen scurt obținute de societate în anii 2008 și 2009, pe baza Contractului de finanțare pe termen scurt încheiat în data de 5 martie 2007 și a *Contractului de cont curent* încheiat în data de 1 septembrie 2008, în împrumuturi pe termen lung,

- nu se menționează în mod specific posibilitatea raportării pentru perioadele fiscale următoare a acestor cheltuieli (a caror deductibilitate a fost refuzată ca urmare a limitării privind capitalul propriu negativ) și nu au inclus acest aspect în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./04.01.2016,

- sumele detaliate în cuprinsul Deciziei de impunere nr.F-.X./23.12.2015 pentru care organele de inspecție fiscală au negat dreptul de deducere pentru anul 2009 nu corespund celor menționate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./23.12.2015,

- s-a omis să se menționeze faptul că, începând cu declarațiile de impozit pe profit aferente anului 2011, societatea nu a mai raportat cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportabile din perioadele precedente.

Astfel, aceste aspecte denotă superficialitatea cu care s-a efectuat inspecția fiscală, nefiind îndeplinite sarcinile ce rezultă din prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară prezintă următoarele argumente de fapt și de drept:

1. Limitarea deductibilitatii dobanzilor si pierderii nete din diferentele de curs valutar, ca urmare a gradului de indatorare sau in cazul capitalului propriu negativ, se aplica doar in cazul imprumuturilor cu termen de rambursare mai mare de un an, conform prevederilor art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare si normele aferente aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, unde sunt supuse limitarii datorita gradului de indatorare (si/sau in cazul capitalului propriu negativ) doar deductibilitatea dobanzilor si pierderii nete din diferentele de curs valutar aferente imprumuturilor pe termen lung. In acest sens, fiind aplicabile și prevederile pct.63 și pct.66 din Normele de aplicare ale art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, precum și cele ale art.23 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. organele de inspectie fiscala au suspus limitarii privind gradul de indatorare deductibilitatea dobanzilor si a pierderii nete din diferentele de curs valutar aferente imprumuturilor pe termen scurt, or în cazul imprumuturilor/tragerilor primite de societate pe parcursul anilor 2008 si 2009 de la .X. BV pe baza Contractului de finantare pe termen scurt incheiat in data de 5 martie 2007, precum si pe baza Contractului de cont curent incheiat in data de 1 septembrie 2008, trebuie sa se tina cont ca acestea prevad dreptul, dar nu si obligatia societatii de a obtine credite in baza acestor contracte, fara a fi necesara insa semnarea unui nou contract.

Astfel, la determinarea termenului de rambursare al creditelor obtinute in baza acestor contracte, trebuie sa se tina cont de data la care s-au realizat in mod efectiv tragerile (aceasta fiind, in mod evident, data contractarii creditului), precum si data efectiva a rambursarii pentru fiecare credit in parte.

Contestatarul aduce ca argument faptul ca dobanzile aferente imprumuturilor ante-mentionate s-au calculat doar pentru perioadele si pentru sumele aferente tragerilor realizate in mod efectiv, respectiv atat obligatiile de plata a principalului, cat si a dobanzii, au fost inregistrate in contabilitatea societatii doar in perioadele in care au existat sume trase, si nu pe intreaga perioada de valabilitate si nici pe intreaga valoare mentionata in contractele pe baza carora atragerea acestor imprumuturi era disponibila.

In ceea ce priveste actele aditionale incheiate in legatura cu contractele de imprumut, contestatarul precizează ca acestea nu au avut ca efect extinderea termenului de rambursare a imprumuturilor obtinute in baza lor, ci doar modificarea unor clauze precum limita liniei de credit ce s-ar fi putut accesa sau rata de dobanda aplicabila, fapt pentru care simpla existenta a acestor acte aditionale la contractele de imprumut nu sunt de natura sa atraga in mod direct aplicabilitatea pct. 63 din Normele de aplicare

ale art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, rambursarea fiecărui credit tras pe parcursul anilor 2008 și 2009 pe baza *Contractului de finantare pe termen scurt incheiat in data de 5 martie 2007*, precum și pe baza *Contractului de cont curent incheiat in data de 1 septembrie 2008*, s-a efectuat într-un termen mai mic de un an, fapt pentru care cheltuielile cu dobanzile, precum și pierderile nete din diferențe de curs valutar, aferente acestor împrumuturi nu ar trebui supuse limitării de la art.23, alin.1 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, contestatara precizează că a procedat corect la aplicarea limitării de la art.23 alin.1 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, doar în cazul cheltuielilor cu dobanzile, precum și pierderile nete din diferențe de curs valutar, aferente împrumuturilor obținute în baza *Contractului de împrumut incheiat in data de 2 august 2005* și neaplicând limitarea în cazul cheltuielilor cu dobanzile sau a pierderilor nete din diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor obținute *Contractului de finantare pe termen scurt incheiat in data de 5 martie 2007*, precum și pe baza *Contractului de cont curent incheiat in data de 1 septembrie 2008*.

3. Organele de inspecție fiscală nu au analizat aplicabilitatea excepțiilor de la limitarea cheltuielilor cu dobanzile sau a pierderilor nete din diferențe de curs valutar la calculul impozitului pe profit pentru perioada supusă inspecției, respectiv pentru anii 2008 și 2009, unde s-au stabilit cheltuieli nedeductibile cu dobanzile și diferențele nete de curs valutar, în condițiile în care contestatara precizează că a avut o abordare prudentă, în sensul că aplicarea limitării de la art.23 alin.1 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare în cazul împrumuturilor obținute în baza *Contractului de împrumut incheiat in data de 2 august 2005* s-a făcut în profida faptului că ar fi existat argumente pentru ca .X. BV să se încadreze în categoria instituțiilor menționate de art.23 alin.4 din același act normativ, iar prevederile art.23 alin.4 din Codul Fiscal sunt relevante în cazul de față.

Contestatara menționează că a dat dovadă de bună credință, întrucât a depus în data de 02.10.2012 o adresă la Direcția Legislatie Impozite Directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin care a solicitat clarificări cu privire la aplicabilitatea excepțiilor prevăzute de articolul 23 alin. (4) din Codul Fiscal, iar răspunsul emis în data de 28.11.2012 din partea Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, potrivit căruia *“in cazul împrumuturilor obținute de la “.X. BV” Olanda, dobanzile deductibile sunt limitate în conformitate cu prevederile art. 23 din Legea 571/2003”*.

Totodată, contestatara subliniază următoarele:

- organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a analiza aplicabilitatea art.23 alin.4) din Codul Fiscal in cazul imprumuturilor obtinute de la .X. BV in scopul de a verifica, daca intr-adevar cheltuielile cu dobanzile si pierderile nete din diferente de curs valutar aferente imprumuturilor obtinute de la aceasta entitate ar fi trebuit supuse limitarilor de deductibilitate de la articolul 23 din Codul Fiscal.

- organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa semnaleze societății că incepand cu declaratiile de impozit pe profit aferente anului 2011, societatea nu a mai reportat cheltuielile cu dobanzile si diferentele nete de curs valutar temporar nedeductibile din perioadele precedente, aspect ce trebuie inclus in Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, impreuna cu suma de .X. lei, reprezentand cheltuieli cu dobanzi si diferente nete de curs valutar reportabile ca urmare a neacceptarii (nejustificate) de catre organele de inspectie fiscala a deductibilitatii acestora a calculul de impozit pe profit pentru anii 2008 si 2009.

În concluzie, contestatara consideră că abordarea organelor de inspectie fiscala este nefondata si eronata și solicită anularea refuzului de deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs valutar aferente sumelor imprumutate de la .X. BV in cuantum de .X. RON precum si obligatiile principale si accesorii rezultate in urma acestei abordari. De asemenea, se solicită și emiterea unei noi dispozitii de masuri, prin care sa restabileasca valoarea tuturor cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs valutar aferente ce poate fi reportata pentru perioadele urmatoare perioadei verificate.

De asemena, în cazul retinerii argumentului privind aplicabilitatea exceptiilor de la limitarea cheltuielilor cu dobanzile sau a pierderilor nete din diferente de curs valutar aferente imprumuturilor obtinute de la .X. BV, contestatara precizează că se impune recalcularea impozitului pe profit aferent perioadei 2009 – 2013, ca urmare a reconsiderarii drept deductibile a tuturor cheltuielilor cu dobanzile sau a pierderilor nete din diferente de curs valutar aferente imprumuturilor obtinute de la .X. BV, în condițiile în care organele de inspectie fiscală aveau obligația sa stabilească și diferențele în minus față de creanța fiscală declarată conform art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, in situatia in care se constata plata nedatorata a unui anumit impozit și să se emită o noua dispozitie de masuri, prin care sa restabileasca valoarea pierderii fiscale din perioada verificata ce poata fi reportata pentru perioadele urmatoare.

**2. Referitor la constatările retinute in RIF cu privire la tranzactiile cu partile afiliate derulate in perioada 2009 - 2013 de catre .X. SRL** contestatara precizează următoarele:

**2.1.** Parțial Decizia de impunere nr.F-.X./23.12.2015 este lovită de

nulitate absoluta întrucât nu a fost emisă o decizie de ajustare potrivit dispozițiilor art.93<sup>2</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru exercițiile financiare 2012 și 2013, respectiv:

- Codul de procedură fiscală impune în mod imperativ existența prealabilă a unei decizii de ajustare și instituie o procedură specifică de comunicarea acesteia între organele fiscale competente pentru administrarea creanțelor persoanelor române afiliate între care au avut loc tranzacțiile supuse controlului, ce rezidă în principiul primordial al eliminării dublei impuneri respectiv al suprimării tuturor acelor situații în care același venit/profit impozabil se impozitează la două sau mai multe persoane române afiliate între care s-au încheiat tranzacții,

- decizia de ajustare reprezintă o veritabilă condiție de legalitate a Deciziei, în absența căreia valabilitatea deciziei este în mod profund afectată, singura sancțiune ce se impune în acest context fiind nulitatea parțială a deciziei de impunere cât privește sumele stabilite suplimentar prin ajustarea veniturilor obținute de societate din livrările de bunuri către afiliații rezidenți,

- AJFP .X. a ignorat cu desăvârșire dispozițiile obligatorii ale art.93<sup>2</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nerespectând condițiile de legalitate menționate, decizia de impunere fiind emisă contrar literei și spiritului textului de lege anterior evocat și fără respectarea procedurii prevăzute de acesta, respectiv art. 93<sup>2</sup> alin. (3) și (4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

- AJFP .X. nu a avut în vedere în niciun moment rolul fundamental al deciziei de ajustare care, conform legii, nu reprezintă o simplă operațiune administrativă, ci constituie un act administrativ de sine stătător de care legea leagă producerea unor efecte esențiale pentru validitatea aspectelor stabilite cu caracter obligatoriu printr-o decizie de impunere/de nemodificare a bazei de impunere,

- potrivit dispozițiilor art. 93<sup>2</sup> alin. (4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ajustarea este opozabilă organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana română afiliată numai dacă decizia de ajustare este definitivă în sistemul căilor administrative și judiciare de atac.

În consecință, contestatara solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-.X./23.12.2015, a Dispoziției de măsuri nr..X./04.01.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./23.12.2015 și excluderea veniturilor stabilite suplimentar prin ajustarea veniturilor obținute de societate din livrările de bunuri către afiliați rezidenți pentru exercițiile financiare 2012 și 2013 în cuantum de .X. lei reprezentând venituri suplimentare stabilite din tranzacțiile cu afiliații.



**2.2.** Contestatara precizează că metoda utilizata de catre contribuabil in analiza conformitatii cu principiul valorii de piata a preturilor de transfer practicate de catre .X. SRL in cadrul tranzactiilor cu partile afiliate este metoda compararii preturilor, respectiv:

- metoda selectata si aplicata de catre .X. SRL pentru justificarea conformitatii preturilor de transfer cu principiul valorii de piata in tranzactiile de la subcapitolele 4.33, 4.34, 4.35, 4.37 si 4.38 din cadrul dosarului preturilor de transfer este metoda compararii preturilor conform prevederilor Ordinului 222/2008 cu privire la aplicarea metodelor de preturi de transfer, respectiv Art. 11, pct. 32 din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de Aplicare la Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv paragraful 2.14 din Liniile Directoare OCDE

- în cadrul Proiectului de RIF, organele de inspectie fiscala nu au contestat utilizarea metodei compararii preturilor aceasta fiind implicit acceptata,

- în anexele 16-19 la contestație sunt prezentate concluziile analizei folosind metoda compararii preturilor, analiză care a fost prezentată si in cadrul dosarului preturilor de transfer, din care se concluzionează că in cazul tranzactiilor desfășurate, metoda care este cea mai potrivita pentru analiza conformitatii preturilor de transfer cu principiul valorii de piata este metoda compararii preturilor si exista tranzactii comparabile cu parti independente pentru tranzactiile ajustate, iar in semn de buna credinta societatea a prezentat si o analiza suplimentara in afara celor prevazute de legislatie prin analiza marjelor de profit obtinute de catre .X. SRL din activitatea de productie folosind baza de date Amadeus.

**2.3.** Contestatara precizează că actele administrativ fiscal emise nu au fost motivate, având în vedere următoarele argumente:

- ajustarile efectuate au fost bazate pe analiza suplimentara prezentată de societate si nu pe metoda compararii preturilor, nefiind adus in proiectul de RIF nici un argument pentru care analiza prin metoda compararii preturilor nu a fost considerata relevanta,

- simpla afirmatie a organului fiscal potrivit careia: „studiile de comparabilitate nu au fost argumentate in asa maniera incat sa poata oferi certitudinea ca sunt indeplinite toate conditiile pentru a compara tranzactiile derulate cu entitati afiliate cu tranzactii similare derulate cu companii independente (...)” nu poate fi apta sa conduca la concluzia ca metoda compararii preturilor nu este incidenta in cauza,

- masura organului fiscal de inlaturare a metodei compararii preturilor ca nefiind potrivita pentru determinarea pretului de piața, trebuia sa fie justificata de demonstratii in sensul ca tranzactiile cu sau intre persoanele independente la care .X. SRL s-a raportat in vederea determinarii pretului de piata au fost incheiate in alte conditii decat acelea in care au fost incheiate tranzactiile intre persoanele afiliate, bunurile sau de marfurile ce

fac obiectul tranzactiilor nu sunt similare, respectiv cantitatile de bunuri sau marfuri transferate nu sunt comparabile, etc.

În concluzie, în temeiul principiilor enunțate, respectiv sarcina probei aparține celui ce afirmă o pretenție, faptele negative determinate nu pot fi probate decât prin probarea faptului pozitiv contrar și principiul necesității motivării actelor administrative fiscale, organul de inspecție fiscală trebuia să identifice diferențele care făceau ca tranzacțiile să nu poată fi folosite ca și element de comparație.

Mai mult, contestatara precizează că analiza efectuată în cadrul dosarului preturilor de transfer a fost efectuată având în vedere următorii factori de comparabilitate: tipul de produs, condițiile de livrare, moneda tranzacției, perioada analizată și discounturi acordate, fapt pentru care este netemeinică mențiunea organelor de inspecție fiscală conform cărora nu au fost luate în considerare la efectuarea analizei: tipul și calitatea produselor și respectiv discount-urile, deoarece este evident din anexele prezentate că acești factori de comparabilitate au fost luați în considerare la analiză.

În ce privește influența volumelor și respectiv a termenului de plată ca și factori de comparabilitate, contestatara prezintă următoarele argumente:

- în ce privește vânzarile efectuate de către .X. SRL către părți independente, termenul de încasare nu este în general mai bun decât cel obținut de la părți afiliate, ba chiar în multe cazuri este mai dezavantajos, ceea ce conduce la concluzia că preturile de vânzare către părțile afiliate ar putea să fie ajustate doar în jos în urma unei eventuale ajustări pe baza termenelor de plată. Contestatara prezintă în contestație date din care rezultă că preturile de vânzare practicate de .X. către părțile afiliate sunt la valoare de piață.

- în domeniul de activitate al .X. SRL, în general nu se practica discount-uri de volum separate, pretul net fiind cel care reflecta toate elementele tranzacției. Astfel, dacă ar exista discount-uri de volum, atunci preturile de vânzare practicate de către .X. SRL către părțile sale afiliate ar fi trebuit să fie diminuate cu aceste discount-uri, întrucât aceste părți afiliate sunt printre cei mai importanți clienți ai .X. SRL. Contestatara consideră că este neîntemeiată respingerea metodei comparării preturilor datorită faptului că volumele nu au fost luate în calcul volumele tranzacționate. Totodată, contestatara prezintă date prin care este întărită concluzia că preturile de vânzare practicate de .X. către părțile afiliate sunt la valoare de piață.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au îngorât în mod arbitrar aplicarea metodei comparării preturilor în cazul tranzacțiilor prezentate la subcapitolele 4.33, 4.34, 4.35, 4.37 și 4.38 din dosarul preturilor de transfer, în condițiile în care metoda comparării preturilor a fost efectuată în același mod, fiind prezentați aceiași factori de comparabilitate, și aceleași date privind tranzacțiile comparabile în mod identic și în cadrul dosarului preturilor de transfer pentru anul 2011-2013. Contestatara prezintă în acest sens lista

care cuprinde subcapitolele din dosarul preturilor de transfer unde se gasesc analizele tranzactiilor analizate, respectiv anexele aferente in care sunt prezentate datele privind tranzactiile comparabile, precum si concluzia organelor de inspectie fiscala prezentata in RIF cu privire la fiecare din aceste analize.

Contestatară precizează că pe parcursul intregului proces de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au solicitat informatii suplimentare cu privire la aplicarea metodei compararii preturilor si nu au oferit nicio indicatie cu privire la faptul ca nu ar avea la dispozitie suficiente informatii pentru a verifica analizele furnizate de catre contribuabil, or existenta informatiilor suficiente este sustinuta de concluziile organelor de inspectie fiscala cu privire la tranzactiile analize in subcapitolele 4.6, 4.26, 4.28, 4.29, 4.30, 4.31 si 4.36 din dosarul preturilor de transfer.

Mai mult, contestatară precizează că a efectuat aceleasi categorii de tranzactii in anul 2010, an pentru care societatea a intocmit Dosarul preturilor de transfer si l-a pus la dispozitie spre analiza organelor de inspectie fiscala, iar organele de inspectie fiscala nu a efectuat nicio constatare cu privire la tranzactiile similare desfasurate de .X. SRL in anul 2010 si care au fost documentate pe baza unei analize similare prin utilizare metodei compararii preturilor.

În ceea ce privește modalitatea de aplicare a metodei compararii preturilor de catre contribuabil, contestatară precizează că in DPT nu este comparata valoarea mediei cu valoarea medianei, așa cum în mod eronat au reținut organele de inspectie fiscala, intrucat este comparata valoarea medie a pretului perceput in tranzactiile cu partile afiliate, cu intervalul de piata, comparatie care din punct de vedere tehnic este corecta intrucat:

- intervalul de comparare (intervalul intre quartila inferioara si quartila superioara) reprezinta modalitatea de masurare a valorii de piata specificata in mod expres de catre Ordinul 222/2008;
- valoare mediei tine cont de toate valorile si reprezinta indicatorul potrivit pentru masurarea tendintei centrale in cazul tranzactiilor testate intrucat impactul asupra rezultatul fiscal al contribuabilului este dat de catre toate tranzactiile, nu doar de catre cele situate intre quartila inferioara si quartila superioara.

Mai mult, organele inspectie fiscala au ingorot in mod arbitrar aplicarea metodei compararii preturilor in cazul tranzactiilor prezentate la subcapitolele 4.33, 4.34, 4.35, 4,37 si 4.38, întrucât metoda compararii preturilor a fost efectuată in acelasi mod, utilizand aceeasi metodologie de calcul a intervalului de comparare, respectiv prevederile Ordinului 222/2008, si aceeasi metoda de comparare a preturilor medii practicate in tranzactiile dintre .X. SRL cu partile afiliate si intervalul de comparare si in cadrul dosarul preturilor de transfer pentru anul 2011-2013, contestatară

prezentând în acest sens lista cu subcapitolele din dosarul preturilor de transfer unde se găsesc analizele tranzacțiilor comparabile.

Totodată, contestatara menționează că a efectuat aceleași categorii de tranzacții în anul 2010, an pentru care s-a întocmit Dosarul preturilor de transfer și a fost pus la dispoziție spre analiză organelor de inspecție fiscală, iar aceștia nu au efectuat nicio constatare cu privire la tranzacțiile similare desfășurate de .X. SRL în anul 2010 și care au fost documentate pe baza unei analize similare prin utilizare metodei comparării preturilor, respectiv nu a efectuat nicio ajustare de preturi de transfer.

În susținere contestatara precizează că însuși DGRFP .X., prin Serviciul Solutionare Contestatii, confirmă în Decizia nr. .X./ 23.11.2015 privind solutionarea contestației înregistrate cu numărul .X./07.10.2015, ca modalitatea corectă de aplicare a metodei comparării preturilor este cea utilizată și de .X. SRL.

**2.4.** Contestatara precizează că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile legale cu privire la modul de aplicare a metodei marjei nete, prezentând următoarele argumente:

- organele de inspecție fiscală au calculat valoarea indicatorului de profitabilitate Rata de Rentabilitate asupra Costurilor operationale - RRCT diferit față de maniera descrisă în RIF, respectiv a calculat doar pentru .X. SRL și nu și pentru companiile comparabile din fișierul orbis.list.vz.srot.fl.s.4,33 valoarea indicatorului RRCT pe baza datelor din baza de date Orbis "*din care au fost eliminate sumele reprezentând conturile 707, 709 și 607*", or pentru companiile comparabile a fost calculat indicatorul RRCT fără a mai elimina sumele reprezentând conturile 707, 709 și 607. Contestatara menționează că în conformitate cu prevederile art.11 pct.29 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, pentru aplicarea metodei marjei nete trebuie să fie calculat același indicator de profitabilitate atât pentru .X. RO cât și pentru companiile din esantionul final al studiului de comparabilitate.

Contestatara menționează că motivarea organelor de inspecție fiscală, prezentată la discuția finală, respectiv că "Operarea aceluiași ajustări și pentru societățile comparabile, necesită apelarea la baze de date care nu sunt disponibile public acest lucru fiind contrar prevederilor liniilor directoare privind preturile de transfer OECD" (Raportul de inspecție fiscală - pagina 75), este netemeinică întrucât datele utilizate atât de către echipa de inspecție fiscală cât și de către contribuabil pentru efectuarea studiilor de comparabilitate provin din bazele de date Orbis și respectiv Amadeus, care sunt disponibile publicului contra cost.

- metoda marjei nete aplicată de către organele de inspecție fiscală pentru tranzacțiile 4.33, 4.34, 4.35, 4.37 și 4.38 este aplicată în mod eronat prin ignorarea cheltuielilor indirecte și cheltuielilor generale de administrație aferente activității de comerț,

- este eronata concluzia analizei efectuate de organele de inspectie fiscala privind faptul ca rezultatul negativ care a fost determinat de aceștia pentru .X. RO indica faptul ca preturile de transfer in tranzactiile de vanzare produse finite (ulei brut, srot, ulei rafinat) catre parti afiliate sunt mai mici decat nivelul pietei. Contestatara prezintă rezultatele totale obtinute de .X. SRL din activitatea de productie, obtinute prin eliminarea impactului sumelor inregistrate in conturile contabile 707, 709, 607, și utilizand aceeasi metodologie de calcul ca si organele de inspectie fiscala, marjele de profit obtinute de catre .X. RO din vanzarile de produse finite catre parti afiliate, rezultă că acestea sunt egale cu marjele de profit obtinute din vanzarile de produse finite catre parti independente, iar marja de profit obtinuta din tranzactiile desfasurate de catre .X. RO pentru vanzarea de produse finite catre parti independente reprezinta o informatie cu privire la nivelul de profit obtinut din tranzactii comparabile interne, rezultând că .X. România SRL inregistreaza pierderi si din tranzactiile cu parti independente.

Mai mult, contestatara subliniază că este gresit ca organele de inspectie fiscala au ales sa ignore informatiile cu privire la marja de profit din tranzactiile desfasurate de .X. SRL cu parti independente ca si referinta de comparabilitate, si sa utilizeze in schimb un studiu de comparabilitate in care a considerat mai potrivite comparabile externe decat cele interne, fiind încălcate prevederile art.11 pct.29 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare la Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

- ajustările efectuate de organele de inspectie nu sunt rezonabile si sustenabile din punct de vedere economic, întrucât analiza anuala comparativa a preturilor de vanzare pentru aceleasi tipuri de produse vandute de societate atat catre parti afiliate, cat si catre parti independente demonstreaza ca nu exista diferente semnificative intre aceste preturi și preturile de transfer ajustate nu pot sa depaseasca pretul de piata pentru aceleasi produse. În acest sens, contestatara prezintă un tabel comparativ care conține date privind prețurile de vânzare,

- se contestă modalitatea de calcul efectiv al veniturilor suplimentare stabilite de catre organele de inspectie fiscala in legatura cu tranzactiile de vanzare de produse de catre .X. SRL cu partile afiliate intrucat aceste ajustari s-au realizat prin raportare la mediana relevanta pentru studiul de piata realizat de catre organele de inspectie fiscala.

Contestatara menționează că în toate cazurile in care se impun ajustari pentru reflectarea nivelului de pret considerat de piata, aceste ajustari trebuie realizate la acel punct din intervalul intercuartilar care este cel mai apropiat de pretul tranzactiei testate, cu scopul evitarii supra/sub-impozitarii, întrucât:

- conform art.11 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu precizează distinct ca pretul



se va ajusta la media pietei sau ca mediana unui interval intercuartilar este asimilata pretului de piata,

- sunt aplicabile prevederile articolul 2.7 și 3.62 din Liniile Directoare ale OECD in materie de preturi de transfer,
- Decizia civila nr.4784/2014 emisa de catre Curtea de Apel Cluj pentru solutiunea unei spete cu implicatii in aria preturilor de transfer certifica faptul ca nu exista, la momentul emiterii deciziei o prevedere cu putere de lege care sa stipuleze ca ajustările impuse de autoritățile fiscale in materie de preturi de transfer trebuie realizate prin raportare la mediana.

Avand in vedere argumentele prezentate, contestatara solicita desfiintarea concluziilor organelor de inspectie fiscala, respectiv anulara ajustarilor efectuate cu privire la tranzactiile cu parti afiliate rezidente și să se procedeze la recalcularea veniturilor prin raportare la valoarea cuartilei inferioare.

## **B.2. IMPOZITUL PE VENITURILE OBTINUTE DIN ROMANIA DE PERSOANE JURIDICE NEREZIDENTE**

Contestatara precizează că în perioada 01.01.2009 – 31-12.2013 a efectuat plati de dobanzi si capitalizari de dobanzi in imprumuturi, aferente imprumuturilor contractate de la .X. BV pe baza urmatoarelor contracte:

- a) Contractul de finantare pe termen scurt din 5.03.2007;
- b) Contractul de cont curent din 1.09.2008;
- c) Contractul pe termen lung din 02.08.2005;
- d) Contractul pe termen lung de tip revolving din 25.02.2011 (care inlocuieste Contractul de finantare pe termen scurt din 05.03.2007);
- e) Contractul de imprumut din 11.07.2012,

pentru care s-a aplicat cota de impunere zero in baza art.11 si a Protocolului aferent din Conventia de evitarea a dublei impuneri incheiata de Romania cu Regatul Olandei.

Totodată, in termenul legal de prescriptie s-au prezentat organelor de inspectie fiscală, certificatele de rezidenta fiscala a societatii .X. BV emise de autoritatile de competente din Olanda (insotite de o traducere autorizata in limba romana) care atesta faptul ca .X. BV a avut rezidenta fiscala in Olanda pentru toata perioada in care aceasta a realizat veniturile din dobanzi.

Contestatara subliniază că prevederile art.5.4 din Contractul de finantare pe termen scurt din 5.03.2007 prin care se prevede majorarea sumei platilor de dobanda efectuate de societate cu suma care, dupa deducerea impozitului, ar fi ajuns la o suma egala cu dobanda datorata, nu a produs niciun efect datorita aplicarii cotei de impunere zero, conform

prevederilor Conventiei, iar Dosarul preturilor de transfer, include analize de comparabilitate cu privire la nivelul dobanzilor platite de societate catre .X. BV.

În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală, contestatara precizează următoarele:

- organele de inspecție fiscală prezintă ca argument la stabilirea obligațiilor privind impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți faptul că *„nu au fost analizate în documentația privind preturile de transfer dobanzile la împrumuturile în lei și valută care depășesc nivelul dobanzii de referință incluzând și marja dobanzii”*, precum și faptul că *„în justificarea nivelului dobanzilor în DPT nu s-au analizat efectiv dobanzile pentru fiecare împrumut”*.

Or, organele de inspecție fiscală determină în mod arbitrar că dobanzile în suma de .X. lei, evidențiate ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit, depășesc nivelul practicat între entități independente și, invocând art.11 alin.8) din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de România și Regatul Olandei, întrucât acestor sume nu li se poate aplica cota zero prevăzută în cazul platilor de dobândă.

- organele de inspecție fiscală menționează, în capitolul IV – Dosarul preturilor de transfer, subcapitolul 4.6, din cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală, că *„nu are obiecțiuni”* în legătura cu nivelul dobanzilor aferente liniei de credit de tip revolving contractate de societate de la partea sa afiliată .X. BV, menționând în același timp că *„în cazul dobanzilor s-au avut în vedere prevederile art. 21, respectiv art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, privind deductibilitatea limitată a cheltuielilor cu dobândă”*.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au efectuat ajustări de preturi de transfer și nici nu au emis obiecțiuni cu privire la nivelul dobanzilor înregistrate de societate în legătura cu împrumuturile contractate de aceasta de la .X. BV, pe parcursul perioadei analizate.

- organele de inspecție fiscală au considerat *„inutilă analiza convenției de evitare a dublei impuneri”*, argumentând că deținerea certificatului de rezidență fiscală la momentul plății, precum și reținerea impozitului din suma brută *„trebuie îndeplinite cumulativ sub sancțiunea aplicării cotelor de impunere din legea internă”* în condițiile în care se face referire la Decizia Comisiei fiscale centrale nr. .X./19.07.2006 în baza căreia certificatul de rezidență se poate prezenta în termenul de prescripție fără consecințe negative la nivelul contribuabilului.

Contestatara precizează că organele de inspecție fiscală au ignorat prevederile legale invocate de ea însăși, impune aplicarea prevederilor Codului Fiscal și a cotei de impunere de 16% asupra sumei dobanzilor ce depășesc nivelul de piață practicat de părți independente (în viziunea autorităților, acest nivel fiind rata de dobândă de referință a BNR) și

calculeaza un impozit de 16% aplicat asupra tuturor platilor de dobanda efectuate de societate, pe care le determina eronat in suma de .X. lei, în condițiile în care suma luata in considerare de autoritatile fiscale drept plati de dobanda efectuate catre .X. BV pentru perioada 2009-2013, reprezinta de fapt, cheltuielile cu dobanda inregistrate in aceasta perioada si nu dobanzile efectiv platite catre .X. BV.

Contestatarul nu este de acord cu concluziile organelor de inspectie fiscala, întrucât:

- în ceea ce privește afirmatia organelor de inspectie fiscala privind neaplicabilitatea cotei zero din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania si Regatul Olandei in legatura cu dobanzile in valoare de .X. lei, pe motiv ca acestea depasesc nivelul practicat intre entitati independente, aceasta nu are acoperire in baza lega aplicabila cazului de fata, respectiv nu sunt îndeplinite prevederile art.11 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, organele de inspectie fiscale nu au tinut cont de baza legala aplicabilă si nu au facut o analiza in sensul stabilirii valorii de piata a dobanzilor, iar in cadrul analizei dosarului preturilor de transfer, nu s-a facut nicio mentiune cu privire la faptul ca aceste tranzactii de finantare nu ar fi derulate la nivel de piata, dar în mod eronat, la prevederile privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu dobanzile cuprinse in Titlul II – Impozitul pe profit din Codul Fiscal, s-a concluzionat ca dobanda practicata de .X. BV a depasit valoarea de piata.

Totodata, prevederile art.11 alin.8 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Regatul Olandei invocate de organele de inspectie fiscala nu sunt aplicabile, fapt pentru care constatările organelor de inspectie fiscala nu au acoperire factica si este total nefondata din punct de vedere legal.

- în ceea ce privește afirmatia organelor de inspectie fiscala privind neaplicabilitatea cotei zero din Conventie pe motiv ca societatea nu detinea la momentul platii certificatele de rezidenta fiscala ale .X. BV, se menționează că au fost îndeplinite prevederile art.118 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal pentru aplicarea Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Regatul Olandei, coroborat cu Decizia Comisiei fiscale centrale nr..X. din 19 iulie 2006, aprobata de Ordinul 1151/2006.

Avand in vedere ca s-a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala, in termenul de prescriptie, certificatele de rezidenta ale .X. BV care atesta rezidenta fiscala in Olanda a acesteia pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din dobanzi supuse analizei, contestatarul consideră ca

netemeinic refuzul organelor de inspectie fiscala de a lua in considerare prevederile Conventiei, mai ales ca aceeaasi echipa de inspectie fiscala mentioneaza aceasta decizie si, fara nicio argumentatie, refuza sa o ia in considerare si sa o aplice.

Totodată, contestatara menționează că certificatul de rezidenta fiscala pentru anul 2011 al .X. BV a fost eliberat de autoritatile olandeze in data de 4 iulie 2011 si a fost pus la dispozitia societatii inca din perioada platilor de dobanda facute in anul respectiv, fapt pentru care constatarea organelor de inspectie fiscala nu are acoperire factica si este total nefondata din punct de vedere legal.

- în ceea ce privește afirmatia organelor de inspectie fiscala privind neaplicabilitatea Conventiei si, implicit, a cotei zero pentru veniturile din dobanzi pe motiv ca contestatara precizează că si-a asumat obligatia de a suporta impozitul datorat de .X. BV, conform pct.12 alin.9) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În susținere, contestatara invocă adresa nr. .X./20.04.2010 emisa de Directia Legislatie Impozite Directe din cadrul Ministerului Finantelor Publice, pe care o atasează la contestatie.

Mai mult, societatea susține că există doar un singur contract, si anume Contractul de finantare pe termen scurt din 5.03.2007, care contine o asemenea clauza ce prevede majorarea sumei platilor de dobanda efectuate de societate cu suma care, dupa deducerea impozitului, ar fi ajuns la o suma egala cu dobanda datorata. Totusi, interpretarea organelor de inspectie fiscala a fost extinsa inclusiv asupra platilor de dobanda efectuate in baza unor contracte de imprumut care nu prevedeau o asemenea clauza, fapt pentru care constatarea organelor de inspectie fiscala nu are acoperire factica si este total nefondata din punct de vedere legal.

### **B.3. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

Întrucât, organele de inspectie fiscala au ajustat TVA pentru trei categorii de bunuri care au fost casate de catre .X., respectiv: bunuri de capital, investitii in curs si stocuri, contestatara precizează că s-au stabilit în mod nelegal obligații suplimentare de TVA în sumă de .X. lei, respectiv nu se impune ajustarea dreptului de deducere a TVA, avand in vedere ca acestea nu au fost folosite pentru alte scopuri decat activitatea economica, iar casarea acestora a fost efectuata din motive obiective, dovedita cu documente.

*În cazul casarii bunurilor de capital se prezintă următoarele argumente:*

-din analiza comparativa si interpretarea coroborata a dispozitiilor Directivei de TVA si a celor din legea interna care sunt menite sa transpuna

dispozitiile Directivei, respectiv cele de la art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, si pct.45 alin.6) din Normele la Codul Fiscal si cele de la art.305(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, si pct.67 alin.17) din Normele metodologice la Noul Cod fiscal, se desprinde in mod concret concluzia ca bunurile de capital care au fost casate din motive economice justificate nu atrag obligatia persoanei impozabile de a ajusta TVA dedusa la achizitia acestora.

-casarea bunurilor, inclusiv a bunurilor de capital, de catre o persoana impozabila se face in principiu ca urmare a unor circumstante care nu depind de vointa persoanei impozabile, respectiv motive obiective, fapt pentru care modificarile aduse de Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare - conform carora casarea bunurilor de capital este in mod expres prevazuta printre situatiile in care incetarea existentei bunului de capital nu atrage obligatia ajustarii TVA deduse initial, respectiv indica faptul ca aplicabilitatea practica a dispozitiilor pct.54 alin9) din Normele la Codul fiscal pana la data de 31.12.2015 in cazul bunurilor de capital casate era extrem de limitata si in consecinta se impunea excluderea expresa a casarii bunurilor de capital din sfera ajustarilor de TVA,

- din coroborarea prevederilor exprese ale Directivei de TVA, clarificate si interpretate in sensul jurisprudentei CJUE, rezulta ca Directiva de TVA leaga ajustarea TVA aferenta bunurilor de capital de modificarile survenite in legatura cu dreptul de deducere a TVA exercitat initial de persoana impozabila, modificari care echivaleaza cu diminuarea sumei de TVA pentru care persoana impozabila are drept de deducere. Or, o astfel de diminuare nu intervine in cazul bunurilor care isi inceteaza existenta din motive obiective sau circumstante care nu depind de vointa persoanei impozabile.

De altfel, Directiva de TVA nici nu prevede, in cuprinsul art.185, obligatia ajustarii TVA in cazul incetarii existentei bunurilor de capital.

- daca prin absurd s-ar accepta ca legislatia nationala invocata de catre autoritatile fiscale ar trebui interpretata in sensul ajustarii dreptului de deducere a TVA in cazul bunurilor de capital, indiferent de motivul casarii lor, contestatara precizează ca o astfel de interpretare ar fi contrara Directivei de TVA si in consecinta nu ar putea fi aplicata. Mai mult, o asemenea interpretare impune aplicarea directa a dispozitiilor din Directiva de TVA, respectiv ale art. 184, ceea ce duce la pastrarea integrala a dreptului de deducere a TVA pentru bunurile de capital casate din motive obiective.

- daca dispozitiile art.149 alin.4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde nu se mentioneaza in mod expres casarea bunurilor de capital ca fiind o ipoteza in care trebuie facuta ajustarea dreptului de deducere a TVA, in varianta in vigoare la data casarii bunurilor, ar fi interpretate si aplicate in sensul ajustarii TVA pentru bunurile de capital casate din motive obiective, s-ar ajunge la un rezultat



contrar dispozitiilor Directivei de TVA si la imposibilitatea indeplinirii rezultatului urmarit de dispozitiile Directivei de TVA. Astfel, s-ar indeplini si cea de-a doua ipoteza si conditie pentru aplicarea directa a dispozitiilor Directivei, dispozitii care, interpretate in coroborare cu jurisprudenta CJUE, nu impun ajustarea TVA in cazul casarii bunurilor de capital, din motive obiective,

- decizia de a casa bunurile de capital de catre societate a fost determinata de motive economice, justificate, întrucât nu se permitea continuarea activitatii de productie cu respectivele bunuri, acestea fiind depreciate din punct de vedere moral si fizic, aspect care reiese din Hotararea Consiliului de Administratie al SC .X. SRL, din documentul "Propuneri casare inventar 2009", semnata de catre reprezentantii comisiei de inventariere si de catre directorul de fabrica, respectiv procesul verbal de casare nr. .X./31.12.2009 prin care bunurile de capital au fost casate, unde este mentionata cantitatea de fier vechi si deseuri care a reiesit in urma dezmembrarii si un exemplu de factura pentru vanzarea deseurilor rezultate din casarea bunurilor de capital.

In concluzie, in derularea procesului de inspectie fiscala, societatea sustine că organele de inspectie fiscala au comis erori de interpretare si aplicare a legii de TVA si au incalcat obligatia de a aplica in mod corespunzator dispozitiile Directive de TVA si de a uza de interpretarile obligatorii date Directivei de TVA prin jurisprudenta CJUE, fapt ce a condus la stabilirea nelegala a sumei suplimentare reprezentand TVA in sarcina societatii in valoare de .X. lei, reprezentand ajustare TVA pentru bunuri de capital casate, precum si a obligatiilor accesorii aferente.

*În cazul casarii stocurilor de materiale se prezintă următoarele argumente:*

- nu s-a tinut cont de cadrul general stabilit de art.148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru ajustarea TVA in cazul serviciilor si bunurilor, altele decat bunurile de capital. La pct.53 alin.2), 5) si 6) din Normele la Codul Fiscal, sunt enumerate situatiile când se efectuează ajustarea, or aceste situatii de ajustare nu au legatura cu ipoteza casarii unui bun. Astfel, dispozitiile art.148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt relevante pentru cazul societatii, ceea ce se confirma si prin prisma pct.6 alin.13) din Normele la Codul Fiscal.

- sunt aplicabile dispozitiile art.128 alin.8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in varianta de la 30.06.2011 si cele ale pct.6 alin.12) si 13) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data de 30.06.2011,

- nu exista temei legal pentru ajustarea TVA, avand in vedere degradarea

calitativa a stocurilor din motive obiective și având în vedere motivele economice care au dus la casarea stocurilor,

- TVA este un impozit indirect care este suportat de către consumatorul final și prin urmare nu trebuie să reprezinte un cost pe lanțul comercial de la producător până la consumatorul final. Or, aplicarea de către autoritățile fiscale în sarcina societății în mod nelegal a unei sancțiuni atât de drastice, precum limitarea dreptului de deducere a TVA pentru casarea stocurilor, contrar dispozițiilor art.148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a Normelor de aplicare a Codului Fiscal, contravine principiului neutralității TVA.

- dreptul de deducere nu trebuie limitat, în condițiile în care s-a dispus și s-a efectuat casarea acestora din motive obiective, respectiv acestea au devenit inutilizabile pentru activitatea societății, acest fapt rezultând din Hotărârea Consiliului de Administrație al SC .X. SRL din data de 30.06.2011 și procesele verbale de casare a stocurilor respective, care susțin distrugerea acestora.

Astfel, contestatara precizează că pentru bunurile de natura stocurilor care au fost depozitate și ulterior casate, nu se impune ajustarea dreptului de deducere a TVA, având în vedere că în perioada în care au fost depozitate acestea nu au fost folosite pentru alte scopuri decât activitatea economică a societății, iar ulterior casarea lor din motive economice nu atrage ajustarea dreptului de deducere în baza art.148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt ce a condus la stabilirea de către organele de inspecție fiscală în mod nelegal de obligații suplimentare reprezentând TVA în valoare de .X. lei, reprezentând o ajustare a TVA pentru stocuri de materiale casate, precum și obligațiile accesorii aferente.

*În cazul casării investițiilor în curs se prezintă următoarele argumente:*

- nu s-a făcut o încadrare exactă a casării investițiilor în curs în raport cu conținutul normelor legale, organele de inspecție fiscală prevalându-se de prevederile art.148 și dispozițiile corespondente din Normele la Codul Fiscal în general, fără a lua în considerare particularitățile tratamentului de TVA în ceea ce privește investițiile în curs abandonate și casate, așa cum au fost analizate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene,

- art.148 din Legea nr.571/2003 privind Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și dispozițiile corespondente din Normele la Codul Fiscal nu sunt relevante pentru cazul de față, având în vedere că societatea nu se regăsește în ipotezele de la art.148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se impune ajustarea TVA;

- nici art.148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nici dispozițiile corespondente din Normele la Codul Fiscal nu fac referire la investițiile în curs care sunt abandonate din motive obiective, ceea ce determină casarea lor;
- faptul că referința expresă la cauzele CJUE relevante, respectiv cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV și cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian, în cuprinsul Normelor la Codul Fiscal a fost făcută în anul 2012, respectiv ulterior integrării României la UE și ulterior momentului în care organele fiscale au considerat că se impune ajustarea TVA în cazul de față, nu poate fi invocată de autoritățile române pentru a justifica decizia lor de nu o aplica la situațiile de fapt concrete în legătură cu care au obligația să ia o decizie. În acest context, contestatara nu este de acord cu remarca făcută de organul de de inspecție fiscală ca răspuns la punctul de vedere prezentat de societate în legătură cu proiectul de Raportul de inspecție fiscală,
- în circumstanțele indicate la pct.45 alin.6) din Normele la Codul fiscal, ca urmare a clarificărilor aduse în anul 2012, dreptul de deducere nu poate fi limitat, respectiv ajustat pentru investițiile în curs casate de societate,
- jurisprudența CJUE legată de dreptul de deducere în cazul investițiilor abandonate, respectiv cazul C-110/94 INZO, la paragraful 25, cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, la paragrafele 22 și 24, cazul C-32/03 I / S Fini H, susține că nu se poate susține obligația de a ajusta TVA în legătură cu investițiile în curs abandonate de societate, în condițiile în care intenția societății a fost de a le folosi pentru operațiuni taxabile, dar care din motive obiective, ce nu tin de societate, nu au mai fost continuate și prin urmare s-a decis casarea acestora,
- în susținerea faptului că investițiile în curs au fost casate din motive obiective există Hotărârea Consiliului de administrație din data de 30.06.2011 și procesele verbale de casare a stocurilor respective, care susțin distrugerea acestora.

Având în vedere argumentele aduse mai sus, societatea susține că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod nelegal obligații suplimentare reprezentând TVA în valoare de .X. lei, reprezentând o ajustare a TVA pentru casarea investițiilor în curs, precum și obligațiile accesorii aferente.

**B.4. În ceea ce privește accesoriile fiscale**, contestatara precizează că nu datorează obligațiile fiscale principale stabilite de inspecția fiscală, iar în baza principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii.

## **B.5. SUSȚINEREA ORALĂ A CONTESTAȚIEI**

În temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, contestatara solicită susținerea orală a contestației.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./23.12.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F\_.X./23.12.2015 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./04.01.2016, constatându-se următoarele deficiențe care au fost contestate:**

### **A. IMPOZIT PE PROFIT – 01.01.2008-31.12.2013**

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- **la 31.12.2008**, societatea beneficiaza de doua credite pe termen mai mare de un an, acordate de .X. BV, societate care face parte din grupul .X., astfel:

- X. USD (rata anuala a dobanzii 8.5% pe an)
- X. USD (rata anuala a dobanzii 8.5% pe an), unde scadenta termenului nu este specificata.

In cursul anului 2008, societatea a modificat conditiile imprumutului pe termen scurt in sensul majorarii liniei de creditare pana la plafonul maxim de .X. USD care poate fi utilizat intr-una din monedele: usd, eur, ron. Rata dobanzii aferenta acestui imprumut este variabila depinzand de evolutia ratei LIBOR + 2.5% pe an.

- **la 31.12.2009**, societatea beneficiaza de cinci credite pe termen mai mare de un an, acordate de .X. BV, societate care face parte din grupul .X., astfel:

- X. USD (rata anuala a dobanzii 8.5%)
- X. USD (rata anuala a dobanzii 8.5%)
- X. USD (rata anuala a dobanzii LIBOR + 2.5%)
- X. LEI (rata anuala a dobanzii ROBOR + 2.5%)
- X. EUR (rata anuala a dobanzii EURIBOR + 2.5%)

Imprumuturile sunt rambursabile la cerere. In cursul anului 2009, societatea a modificat conditiile imprumutului pe termen scurt in sensul majorarii liniei de creditare pana la plafonul maxim de .X. USD care poate fi utilizat intr-una din monedele: usd, eur, lei. Rata dobanzii aferenta acestui imprumut este variabila depinzand de evolutia ratei LIBOR/ EURIBOR/ ROBOR + 2.5% pe an.

- **la 31.12.2010**, societatea beneficiaza de o facilitate de credit pe termen mai mare de un an, acordat de .X. BV, intr-un quantum total maxim de .X. USD. Facilitatea putând fi utilizata pentru imprumuturi prin intervalul avansurilor sau utilizarii prin intermediul contului curent, intr-una din monedele usd, eur, ron.

La 31.12.2010, valoarea imprumutului tras este impartit astfel:

- X. USD (rata anuala a dobanzii 8.5%), reprezentand avans la termen,
- X. USD (rata anuala a dobanzii 7.18 %) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;
- X. LEI (rata fixa a dobanzii 10,06%) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;
- X. EUR (rata fixa a dobanzii 6,34%) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;

- **la 31.12.2011**, societatea beneficiaza de o facilitate de credit pe termen mai mare de un an, acordat de .X. BV, intr-un quantum total maxim de .X. USD.

Facilitatea poate fi utilizata pentru imprumuturi prin intervalul avansurilor sau utilizarii prin intermediul contului curent. Facilitatea poate fi utilizata intr-una din monedele usd, eur, ron.

La 31.12.2011, valoarea imprumutului tras este impartit astfel:

- X. USD (rata anuala a dobanzii 7,63% pa), reprezentand avans la termen,
- X. USD (rata anuala a dobanzii 7.63 % pa) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;
- X. LEI (rata fixa a dobanzii 12,64%) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;
- X. EUR (rata fixa a dobanzii 7,51%) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;

- **la 31.12.2012**, societatea beneficiaza de o facilitate de credit pe termen mai mare de un an, acordat de .X. BV, intr-un quantum total maxim de .X. USD. Facilitatea poate fi utilizata pentru imprumuturi prin intervalul avansurilor sau utilizarii prin intermediul contului curent, intr-una din monedele usd, eur, lei.

La 31.12.2012, valoarea imprumutului tras este impartit astfel:

- X. USD (rata anuala a dobanzii 6,74%), reprezentand avans la termen,
- X. USD (rata anuala a dobanzii 5,36 %) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;
- X. EUR (rata fixa a dobanzii 5.074%) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;
- X. LEI (rata fixa a dobanzii 10,88%) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;

- **la 31.12.2013**, societatea beneficiaza de o facilitate de credit pe termen lung, acordat de .X. BV. Facilitatea poate fi utilizata pentru



imprumuturi prin intervalul avansurilor sau utilizarii prin intermediul contului curent, intr-una din monedele usd, eur, lei.

La 31.12.2013, valoarea imprumutului tras este impartit astfel:

- X. USD (rata anuala a dobanzii 5,33%), reprezentand avans la termen
- X. USD (rata anuala a dobanzii 5,077 %) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;
- X. EUR (rata fixa a dobanzii 5.002%) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;
- X. LEI (rata fixa a dobanzii 7,85%) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;

Aceste imprumuturi sunt destinate achizitiei de materii prime si investiti.

In perioada 01.01.2008-31.12.2013, societatea a declarat urmatoarele date cu privire la indicatorul „*gradul de indatorare*”:

- anul 2008 – capital propriu –(minus) .X.
- anul 2009 – capital propriu –(minus) .X.
- anul 2010 – capital propriu –(minus) .X.
- anul 2011 – capital propriu –(minus) .X.
- anul 2012 – capital propriu –(minus) .X.
- anul 2013 – capital propriu –(minus) .X.

In conformitate cu prevederile art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.60 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, pierderea din diferente de curs valutar aferente imprumuturilor si cheltuielile cu dobanzile aferente imprumuturilor sunt nedeductibile in perioada curenta si se reporteaza in perioadele urmatoare, pana la deductibilitatea integrala a acestora, drept pentru care s-au stabilit urmatoarele:

- *în anul 2008, cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, reprezentand:*

- X. lei cheltuieli cu dobanda declarata eronat de contribuabil ca si cheltuiala deductibila fiscal (.X. lei cheltuieli cu dobanda inregistrata de contribuabil in evidenta contabila - .X. lei cheltuiala nedeductibila cu dobanzile declarata prin declaratia cod 101, rd.31);
- X. lei pierdere din diferente de curs valutar aferenta imprumuturilor de la alte entitati care a fost considerata in mod eronat de contribuabil ca si cheltuiala deductibila, in perioada (.X. lei pierdere din diferenta de curs valutar aferenta imprumuturilor de la alte entitati inregistrata de contribuabil in evidenta contabila – .X. lei cheltuiala nedeductibila in perioada curenta, reportata pentru perioadele urmatoare prin declaratia cod 101, rd.32 reprezentand pierdere din diferenta de curs valutar aferenta imprumuturilor de la alte entitati pentru anul 2008).

Pentru anul fiscal 2008, s-a diminuat pierderea fiscala in cuantum de .X. lei declarata prin declaratia cod 101 privind impozitul pe profit cu suma de **.X. lei**, rezultand o pierdere fiscala de recuperat in exercitiile fiscale viitoare in cuantum de .X. lei.

- *în anul 2009, cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei reprezentand:*

-X. lei cheltuieli cu dobanda declarata eronat de contribuabil ca si cheltuiala deductibila fiscal (.X. lei cheltuieli cu dobanda inregistrate de contribuabil in evidenta contabila – .X. lei cheltuiala nedeductibila cu dobandzile peste limita BNR declaratie cod 101, rd.31 - .X. lei reprezentand cheltuieli cu dobandzile reportate pentru perioada urmatoare declarate prin declaratia cod 101, rd.32);

-X. lei pierdere din diferente de curs valutar aferenta imprumuturilor de la alte entitati care a fost considerata in mod eronat de contribuabil ca si cheltuiala deductibila, in perioada (.X. lei pierdere din diferenta de curs valutar aferenta imprumuturilor de la alte entitati inregistrata de contribuabil in evidenta contabila – .X. lei cheltuiala nedeductibila in perioada curenta, reportata pentru perioadele urmatoare prin declaratia cod 101, rd.32 reprezentand pierdere din diferenta de curs valutar aferenta imprumuturilor de la alte entitati pentru anul 2009).

Fata de pierderea fiscala cumulată declarata de societate la data de 31.12.2009 in cuantum de .X. lei (.X. lei pierdere fiscala raportata la 31.12.2008 + .X. lei pierdere fiscala raportata de contribuabil in an), organele de inspectie fiscală au diminuat pierderea fiscala cu suma de .X. lei (**.X. lei** reprezentand diminuare pierdere fiscala aferenta anului 2008 + **.X. lei** reprezentand diminuare pierdere fiscala aferenta anului 2009), rezultand o pierdere fiscala de recuperat in exercitiile financiare viitoare in cuantum de .X. lei.

- *pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010 nu s-au constatat diferente,* iar fata de pierderea fiscala declarata in cumulat la data de 30.09.2010 in cuantum de - .X. lei (-.X. lei pierdere fiscala raportata la 31.12.2008 - .X. lei pierdere fiscala raportata la 31.12.2009 + .X. lei profit impozabil in perioada), s-a stabilit un profit impozabil in cuantum de .X. lei (-.X. lei pierdere fiscala raportata de contribuabil + .X. lei diminuare pierdere de catre echipa de control in cumulat din anii anteriori).

Pentru profitul impozabil stabilit suplimentar, s-a calculat un impozit pe profit suplimentar in cuantum de .X. lei (.X. lei X 16%), de plata fiind suma de **.X. lei** (.X. lei impozit suplimentar – .X. lei impozit minim platit de contribuabil).

- *pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010 nu s-au constatat diferente,* iar fata de pierderea fiscala declarata in cumulat la data de 31.12.2010 in

cuantum de .X. lei, (.X. lei pierdere fiscala pentru anul de raportare - .X. lei pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti), s-a stabilit o pierdere fiscala de recuperat din anii urmatoari de **.X. lei** (suma de .X. lei fiind recuperata in perioada fiscala 01.01.2010-30.09.2010).

- *pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011*, din analiza DPT , in baza prevederilor art.11 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la ajustarea veniturilor utilizand ca si indicator marja de profit aferentă costurilor operaționale calculată pe baza datelor din evidența contabilă, rezultand o majorare a veniturilor cu suma de .X. lei astfel:

- venituri din vanzarea de srot de floarea-soarelui de catre .X. RO catre .X. Zrt, .X. SA, .X. France SAS si .X. mbH pentru anul 2011 cu suma de .X. lei;
- venituri din vanzarea de srot de rapita catre .X. SA in anul 2011 cu suma de .X. lei;
- venituri din vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de rapita catre .X. mbH in anul 2011 cu suma de .X. lei;

Pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011, fata de profitul impozabil declarat de societate in cuantum de .X. lei (.X. lei profit impozabil pentru anul de raportare – .X. lei pierdere fiscala de recuperat din anii anteriori), s-a stabilit un profit impozabil in cuantum de .X. lei (.X. lei profit impozabil pentru anul de raportare .X. lei pierdere fiscala de recuperat din perioada 01.10.2010-31.12.2010 + .X. lei venituri ajustate de echipa de control), cu .X. lei mai mult.

Pentru profitul impozabil stabilit, echipa de control a calculat un impozit pe profit suplimentar in cuantum de **.X. lei** (.X. lei X 16% - .X. lei impozit pe profit declarat de contribuabil).

- *pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012*, din analiza DPT și in baza prevederilor art.11 alin.2) lit.a) si b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la ajustarea veniturilor utilizand ca si indicator marja de profit aferentă costurilor operaționale calculată pe baza datelor din evidența contabilă, rezultand o majorare a veniturilor cu suma de **.X. lei** astfel:

- venituri din vanzarea de srot de floarea-soarelui de catre .X. RO catre .X. SA si .X. mbH pentru anul 2012 cu suma de .X. lei;
- venituri din vanzarea de srot de rapita catre .X. SA si .X. SA in anul 2012 cu suma de .X. lei;
- venituri din vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de rapita catre .X. SRL si .X. SRL in anul 2012 cu suma de .X. lei;
- venituri din vanzarea de ulei rafinat de floarea-soarelui catre .X. Zrt in anul 2012 cu suma de .X. lei.

Pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012, fata de profitul impozabil declarat de societate in cuantum de .X. lei, echipa de control stabileste un profit impozabil in cuantum de .X. lei, cu .X. lei mai mult.

Pentru profitul impozabil stabilit, echipa de control a calculat un impozit pe profit suplimentar in cuantum de .X. lei.

- *pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013*, din analiza DPT și in baza prevederilor art.11 alin.2) lit.a) si b) din Legea nr.571/2003, s-a procedat la ajustarea veniturilor utilizand ca si indicatori rata rentabilității vânzărilor si marja de profit aferentă costurilor operaționale calculată pe baza datelor din evidența contabilă, rezultand o majorare a veniturilor cu suma de **.X. lei** astfel:

-Venituri din vanzare seminte rapita catre .X. Zrt in anul 2013 cu suma de .X. lei;

- venituri din vanzarea de srot de floarea-soarelui de catre .X. RO catre .X. Zrt, .X. SA, .X. France SAS si .X. mbH pentru anul 2013 cu suma de .X. lei;

-venituri din vanzarea de srot de rapita catre .X. SA si .X. mbH in anul 2013 cu suma de .X. lei;

-Vanzarea de srot de soia catre .X. SRL in anul 2013 cu suma de .X. lei;

-venituri din vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de rapita catre .X. Zrt , .X. mbH si .X. SRL in anul 2013 cu suma de .X. lei;

-Vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de soia de catre .X. RO catre .X. SRL, .X. SA si .X. AS in anul 2013 cu suma de .X. lei.

Pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013, s-a diminuat pierderea fiscala cu suma de .X. lei si s-a stabilit o pierdere fiscala de recuperat din exercitiile financiare urmatoare in cuantum de .X. lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei s-au calculat dobanzi in suma de.X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei, conform art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare, pana la data de 30.11.2015.

## **B. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA– 01.01.2009-31.12.2013**

In urma analizei neconcordantelor din situatia livrarilor intracomunitare transmisa de Compartimentul de informatii fiscale din cadrul A.J.F.P .X. a rezultat ca un client al SC .X. SRL, respectiv .X. Bulgaria nu deține cod de TVA valid la data emiterii facturii cu nr..X./01.07.2010 reprezentand srot soia in valoare de .X. lei, respectiv a fost colectata taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei**, având în vedere prevederile art.128 și art.143

alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de inspectie fiscala a procedat la ajustarea TVA aferenta bunurilor de capital, casate inainte de expirarea duratei normale de functionare, a stocurilor de materiale si piese de schimb cat si a investitiilor in curs casate, TVA ajustata fiind in suma de **.X. lei**, conform art.149. alin.1 lit.a si alin.5 lit.a si art.148 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare a declararii in mod eronat a taxei pe valoarea adaugata colectate si deductibile pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2013 in cadrul inspectiei fiscale s-au stabilit diferente de TVA de plata in suma de **.X. lei** fata de sumele declarate prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal, conform prevederilor art.157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru diferentele stabilite de organul de inspectie fiscala in suma totala de **.X. lei** in temeiul art.120 si art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare, s-au calculat pana la data de 30.11.2015 majorari de intarziere in suma de **.X. lei** si penalitati de intarziere in suma de **.X. lei**, tinandu-se cont de soldul TVA.

### **C. IMPOZITUL PE VENITURILE OBȚINUTE DIN ROMANIA DE NEREZIDENTI PERSOANE JURIDICE – 01.01.2009-31.12.2013**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca **.X. SRL**:

- a platit in perioada 2009 – 2013 catre partea afiliata **.X. B.V.** dobanzi in suma totala de **.X. lei** fara a detine certificatele de rezidenta fiscala la data platilor. Din totalul dobanzilor platite, conform situatiilor intocmite de contribuabil a rezultat ca suma de **.X. lei** reprezinta dobanzi care depasesc nivelul ratei dobanzii pentru imprumuturile in valuta si nivelul ratei dobanzii de referinta pentru imprumuturile in lei publicate trimestrial.

- nu a calculat, retinut si virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoana juridica nerezidenta **.X. B.V.** Olanda reprezentand dobanzi desi conform Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Regatul Olandei este prevazut ca partea care depaseste dobanda practicata intre parti independente este impozabila conform legislatiei interne,

- a majorat retroactiv dobanzile la imprumuturile din anul 2010 in baza actului aditional incheiat in anul 2011 la contractul de imprumut incheiat in anul 2007.

Conform art.5.4 din contractul de imprumut din anul 2007, in vigoare in perioada supusa inspectiei fiscale, **.X. SRL** si-a asumat urmatoarea obligatie: *“Debitorul trebuie sa achite toate sumele fara nici un fel de*



*deducere a impozitului, cu exceptia cazului in care deducerea impozitului este ceruta de lege. Daca deducerea impozitului este ceruta de lege, suma platii efectuate de Debitor va fi majorata cu suma care (dupa efectuarea deducerii impozitului) ajunge la o suma egala cu plata care ar fi fost datorata daca nu ar fi fost necesara deducerea impozitului.”*

Organele de inspecție fiscală au constatat ca s-a platit catre .X. B.V. suma bruta a dobanzilor fara a se retine impozitul datorat, fapt pentru care s-au aplicat prevederile pct.12 alin.(9) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal – Titlul V, pentru aplicarea art.118 alin.2) din Codul fiscal.

Astfel, se aplica prevederile Titlului V privind impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform pct.12 alin.(9) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

In baza prevederilor art.115 alin.(1) lit. b) coroborat cu art.116 alin.(2), lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in cadrul inspectiei fiscale pentru platile de dobanzi insumand .X. lei s-a calculat impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti in suma de .X. lei.

De la data scadentei impozitului datorat aferent platilor dobanzilor catre persoana nerezidenta .X. B.V. din Olanda s-au calculat majorari/dobanzi de intarziere in suma de .X. lei și penalitati de intarziere in suma de .X. lei, conform art.119 si art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, de la data scadentei pana la 30.11.2015.

#### **D. DOSARUL PRETURILOR DE TRANSFER**

Din analiza dosarului preturi de transfer, organele de inspecție fiscală au constatat urmatoarele

- Cu privire la *Vanzarea de seminte de rapita* de catre .X. RO catre .X. Zrt, in conformitate cu prevederile art. 2, alin. (3) din anexa nr.1 la OPANAF nr. 222/2008 organul fiscal a stabilit valoarea mediana ca fiind pretul de transfer la pret de piata.

Conform prevederilor art.11 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, inspectorii fiscali au procedat la ajustarea veniturilor din vanzarea de seminte de rapita de catre .X. RO catre .X. Zrt pentru anul 2013 utilizand ca si indicator rata rentabilității vânzărilor. In urma ajustarii, echipa de control a majorat venituri din vanzare seminte rapita catre .X. Zrt de la .X. lei la .X. lei, cu suma de **.X. lei.**

- Cu privire la *Vanzarea de srot de floarea-soarelui* de catre .X. RO catre .X. Zrt, .X. SA, .X. France SAS si .X. mbH, in conformitate cu prevederile art.2 alin.3) din anexa nr.1 la OPANAF nr.222/2008 organul fiscal a stabilit valoarea mediana ca fiind pretul de transfer la pret de piata.

Conform prevederilor art.11 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, inspectorii fiscali au procedat la ajustarea veniturilor din vanzarea de srot de floarea-soarelui de catre .X. RO catre .X. Zrt, .X. SA, .X. France SAS si .X. mbH pentru anii 2011, 2012 si 2013.

Ajustarea a fost efectuata utilizand ca si indicator de profitabilitate marja de profit aferentă costurilor operaționale calculată pe baza datelor din evidența contabilă, rezultand urmatoarele:

-Veniturile din vanzarea de srot de floarea-soarelui catre .X. Zrt (.X. lei), .X. SA (.X. lei), .X. France SAS (.X. lei) si .X. mbH (.X. lei) au fost in anul 2013 in suma de .X. lei. In urma ajustarii, au rezultat venituri in cuantum de .X. lei, respectiv echipa de control a majorat veniturile respective cu suma de **.X. lei;**

- Veniturile din vanzarea de srot de floarea-soarelui catre .X. SA (.X. lei) si .X. mbH (.X. lei) au fost in anul 2012 in suma de .X. lei. In urma ajustarii, au rezultat venituri in cuantum de .X. lei, respectiv echipa de control a majorat veniturile respective cu suma de **.X. lei;**

-Veniturile din vanzarea de srot de floarea-soarelui catre .X. Zrt (.X. lei), .X. SA (.X. lei), .X. France SAS (.X. lei) si .X. mbH (.X. lei) au fost in anul 2011 in suma de .X. lei. In urma ajustarii, au rezultat venituri in cuantum de .X. lei, respectiv echipa de control a majorat veniturile respective cu suma de **.X. lei;**

- Cu privire la *Vanzarea de srot de rapita* de catre .X. RO catre .X. SA, .X. SA si .X. GmbH, in conformitate cu prevederile art.2 alin.3) din anexa nr.1 la OPANAF nr.222/2008 organul fiscal a stabilit valoarea mediana ca fiind pretul de transfer la pret de piata.

Conform prevederilor art.11 alin.2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, inspectorii fiscali au procedat la ajustarea veniturilor din vanzarea de srot de rapita de catre .X. RO catre .X. SA, .X. SA si .X. GmbH.

Ajustarea a fost efectuata utilizand ca si indicator de profitabilitate marja de profit aferentă costurilor operaționale calculată pe baza datelor din evidența contabilă, rezultand urmatoarele:

-veniturile din vanzarea de srot de rapita catre .X. SA (.X.lei) si catre .X. GmbH (.X.) au fost in anul 2013 in suma de .X. lei. In urma ajustarii, au rezultat venituri in cuantum de .X. lei, respectiv echipa de control a majorat veniturile respective cu suma de **.X. lei;**

-veniturile din vanzarea de srot de rapita catre .X. SA (.X. lei) si catre .X. GmbH (.X. lei) au fost in anul 2012 in suma de .X. lei. In urma ajustarii, au

rezultat venituri in cuantum de .X. lei, respectiv echipa de control a majorat veniturile respective cu suma de **.X. lei;**

-veniturile din vanzarea de srot de rapita catre .X. SA au fost in anul 2011 in suma de .X. lei. In urma ajustarii, au rezultat venituri in cuantum de .X. lei, respectiv echipa de control a majorat veniturile respective cu suma de **.X. lei;**

- Cu privire la *Vanzarea de srot de soia* de catre .X. RO catre .X. SRL, .X. SA si .X. Zrt, in conformitate cu prevederile art.2 alin.3) din anexa nr.1 la OPANAF nr.222/2008 s-a stabilit valoarea mediana ca fiind pretul de transfer la pret de piata.

Conform prevederilor art.11 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la ajustarea veniturilor din vanzarea de srot de soia catre .X. SRL, utilizand ca si indicator rata rentabilității vânzărilor, rezultand urmatoarele:

-veniturile din vanzarea de srot de soia catre .X. SRL au fost in anul 2013 in suma de .X. lei. In urma ajustarii, au rezultat venituri in cuantum de .X. lei, respectiv echipa de control a majorat veniturile respective cu suma de **.X. lei;**

- Cu privire la *Vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de rapita* de catre .X. RO catre .X. SRL, .X. Zrt, .X. mbH si .X. SRL, in conformitate cu prevederile art.2 alin.3) din anexa nr.1 la OPANAF nr.222/2008 organul fiscal a stabilit valoarea mediana ca fiind pretul de transfer la pret de piata.

Conform prevederilor art.11 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, inspectorii fiscali au procedat la ajustarea veniturilor din vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de rapita de catre .X. RO catre .X. SRL, .X. Zrt, .X. mbH si .X. SRL.

Ajustarea a fost efectuata utilizand ca si indicator de profitabilitate marja de profit aferentă costurilor operaționale calculată pe baza datelor din evidența contabilă, rezultand urmatoarele:

-veniturile din vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de rapita catre .X. Zrt (.X. lei), catre .X. mbH (.X. lei) si catre .X. SRL (.X. LEI) in anul 2013 au fost in suma de .X. lei. In urma ajustarii, au rezultat venituri in cuantum de .X. lei, respectiv echipa de control a majorat veniturile respective cu suma de **.X. lei;**

-veniturile din vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de rapita catre .X. SRL (.X. LEI) si catre .X. SRL (.X. LEI) in anul 2012 au fost in suma de .X. lei. In urma ajustarii, au rezultat venituri in cuantum de .X. lei, respectiv echipa de control a majorat veniturile respective cu suma de **.X. lei;**

-veniturile din vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de rapita catre .X. mbH in anul 2011 au fost in suma de .X. lei. In urma ajustarii, au rezultat venituri in

cuantum de .X. lei, respectiv echipa de control a majorat veniturile respective cu suma de **.X. lei**;

- Cu privire la *Vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de soia* de catre .X. RO catre .X. SRL, .X. SA si .X. AS, in conformitate cu prevederile art. 2, alin. (3) din anexa nr.1 la OPANAF nr. 222/2008 organul fiscal a stabilit valoarea mediana ca fiind pretul de transfer la pret de piata.

Conform prevederilor art. 11, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, inspectorii fiscali au procedat la ajustarea veniturilor din Vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de soia de catre .X. RO catre .X. SRL, .X. SA si .X. AS.

Ajustarea a fost efectuata utilizand ca si indicator de profitabilitate marja de profit aferentă costurilor operaționale calculată pe baza datelor din evidența contabilă, rezultand urmatoarele:

-veniturile din vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de soia catre .X. AS (.X. lei), catre .X. SA (.X. lei) si catre .X. SRL (.X. lei) sunt in anul 2013 in suma de .X. lei. In urma ajustarii, au rezultat venituri in cuantum de .X. lei, respectiv echipa de control a majorat veniturile respective cu suma de **.X. lei**;

- Cu privire la *Vanzarea de ulei rafinat de floarea-soarelui* de catre .X. RO catre .X. Zrt, in conformitate cu prevederile art. 2, alin. (3) din anexa nr.1 la OPANAF nr. 222/2008 organul fiscal a stabilit valoarea mediana ca fiind pretul de transfer la pret de piata.

Conform prevederilor art.11 alin.2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, inspectorii fiscali au procedat la ajustarea veniturilor din vanzarea de ulei rafinat de floarea-soarelui de catre .X. RO catre .X. Zrt.

Ajustarea a fost efectuata utilizand ca si indicator de profitabilitate marja de profit aferentă costurilor operaționale calculată pe baza datelor din evidența contabilă, rezultand urmatoarele:

-veniturile din vanzarea de ulei rafinat de floarea-soarelui catre .X. Zrt in anul 2012 au fost in cuantum de .X. lei. In urma ajustarii, au rezultat venituri in cuantum de .X. lei, respectiv echipa de control a majorat veniturile respective cu suma de **.X. lei**.

Urmare analizei DPT prezentat de contribuabil, echipa de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.11 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a procedat la ajustarea veniturilor, astfel:

-pentru anul 2011 veniturile din exploatare au fost ajustate cu suma de .X. lei;

- pentru anul 2012 veniturile din exploatare au fost ajustate cu suma de .X. lei;
- pentru anul 2013 veniturile din exploatare au fost ajustate cu suma de .X. lei.

Urmare inspecției fiscale efectuate s-au emis următoarele acte administrativ fiscale:

- *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F\_.X./23.12.2015*, respectiv obligațiile fiscale suplimentare în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, și
- *Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./04.01.2016 „prin care s-a stabilit în sarcina societății obligația de a înregistra în registrul de evidență fiscală constatările echipei de inspecție referitoare la raportarea pierderii fiscale pentru perioada verificată.”*, respectiv diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2013 cu suma de **.X. lei**.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

#### **A. ASPECTE PROCEDURALE**

**1. Cu privire la invocarea prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit, TVA și impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice, Agenția Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal obligatii fiscale aferente perioadei 01.01.2008-31.12.2010,**



**in conditiile in care pentru obligatiile fiscale datorate, termenul de prescriptie a dreptului organelor fiscale de a stabili impozit pe profit, TVA și impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice incepe sa curga de la data de 01 ianuarie a anului urmator celui in care s-a depus declarația fiscală lunară/anuală, respectiv decontul de TVA, întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus/trebuie să depună situațiile financiare.**

**În fapt**, începând cu data de 14.07.2014, data înregistrării inspecției fiscale în Registrul unic de control la poziția 5, .X. SRL a fost supusa unei inspecții fiscale parțiale care a avut ca obiect verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru:

- impozit pe profit în perioada 01.01.2008-31.12.2013,
- taxa pe valoarea adăugată în perioada 01.01.2009-31.12.2013,
- impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice 01.01.2009-31.12.2013.

Inspectia fiscală s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală și emiterea *Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./23.12.2015 și a Dispoziției de măsuri nr..X./04.01.2016.*

Prin contestația formulată, societatea invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a mai stabili obligații fiscale reprezentând TVA, impozit pe profit și impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice, pe perioada 2008-2010 raportat la depășirea duratei de efectuare a inspecției fiscale, respectiv la emiterea deciziei de impunere după perioada de 6 luni de la începerea inspecției fiscale.

Mai mult, contestatoarea sustine ca inspectia fiscală a fost efectuată cu încălcarea dispozițiilor art.23, art.91, art.92 și art.98 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**In drept**, potrivit art.23, art.91 alin.1 și alin.2 și art.92 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează”.*

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

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

*“Art. 92 (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:*

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

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

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

Din cele anterior prezentate rezulta ca dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale corelative drepturilor de creanta fiscala se prescrie in termen de 5 ani, termen care incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala, iar ca efect al implinirii termenului de prescriptie organele fiscale nu mai emit titlul de creanta fiscala prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala.

De asemenea, potrivit dispozitiilor legale termenul de prescriptie se suspenda pe perioada cuprinsa între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se retine ca, prevederile legale care reglementeaza prescriptia extinctiva sunt imperative, acestea limitand perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit, TVA și impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice, se constata ca aceasta este in stransa legatura cu momentul in care s-a nascut creanta fiscala, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată si de la care incepe sa curga termenul de prescriptie, trebuie stabilit momentul in care se constituie baza de impunere care genereaza creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum si momentul in care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, in sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedura fiscala, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nasterea dreptului la actiune, respectiv a dreptului organului fiscal la actiunea de a stabili obligatii fiscale.

Dreptul la actiune al organului fiscal pentru stabilirea obligatiilor fiscale se naste la data la care a expirat termenul legal de depunere a declaratiei fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.34 alin.1 lit.b și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

*“ART. 34 -Plata impozitului*

*(1) Plata impozitului se face astfel:*

*[...] b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2010, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a). [...]*

*(11) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b), care definitivează până la data de 15 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, depun declarația anuală de impozit pe profit și plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat, până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor..[...]*”

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țițeiul și la gazele naturale din producția internă" prevăzute în OMFP nr.79/2007 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țițeiul și la gazele naturale din producția internă" referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2008.

*“ I. Depunerea declarației.*

*1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:*

*a) până la data de 15 februarie, inclusiv, a anului următor celui de raportare, de contribuabilii care, până la această dată au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior, de organizațiile nonprofit, precum și de contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură.*

*Contribuabilii care au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior până la data de 15 februarie inclusiv, a anului următor celui de raportare, depun declarația anuală de impozit pe profit, fără a declara în formularul 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", pentru trimestrul IV al anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv pentru luna decembrie a anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal.*

b) până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul expirat, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit care nu se încadrează la lit. a).

La completarea formularului se au în vedere prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Hotărârii Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și deciziile Comisiei fiscale centrale.

În cazul în care plătitorul corectează declarația depusă inițial, declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular, înscriind "X" în spațiul special prevăzut în acest scop."

În concluzie, baza impozabila s-a constituit la sfarsitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanta fiscala si obligatia corelativa s-au nascut la termenul de declarare, respectiv termenul prevazut pentru depunerea situatiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "Declaratie privind impozitul pe profit".

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca argumentele contestatarului cu privire la efectul implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale nu sunt intemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat in anul urmator celui de realizare, prin Declarația 101 depusa la organul fiscal (*termenul de prescriptie începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala*).

Astfel, societatea contestatară a depus Declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2008 la data de 15.04.2009, fiind înregistrată sub nr..X., iar prescripția dreptului la acțiune a organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2010**.

A interpreta declansarea cursului prescriptiei extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, exclusiv in functie de momentul constituirii bazei de impunere la sfarsitul perioadei fiscale, fara luarea in considerare termenului de declarare a impozitului pe profit, ar insemna sa nu se dea eficienta prevederilor art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare.

În consecință, pentru impozitul pe profit aferent anului 2008 inspecția fiscală s-a desfășurat înlăuntrul termenului de prescripție.

În ceea ce privește **TVA** potrivit prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

“(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157](#) alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

De asemenea, potrivit prevederilor art.156<sup>2</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare, începând cu anul 2008:

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

Astfel, pentru TVA aferentă lunii ianuarie 2009, obligația declarativă intervine la data de 25.02.2009, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de **01.01.2010**.

În ceea ce privește **impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice**, potrivit prevederilor art.116 alin.1 și art.119 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată

“**ART. 116 - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți**

(1) *Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.*

**ART. 119 - Declarații anuale privind reținerea la sursă**

(1) *Plătitorii de venituri care au obligația să rețină la sursă impozitul pentru veniturile obținute de contribuabili din România trebuie să depună o declarație la autoritatea fiscală competentă până la data de 28, respectiv 29 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care s-a plătit impozitul.”*

La pct.15<sup>1</sup> din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, este prezentat modelul și conținutul declarației informative.

Totodată, sunt aplicabile prevederile din ANEXA 8 – Instrucțiuni de completare a formularului 100 “*Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat*”, cod 14.13.01.99/bs, la OMEF nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, respectiv:

“1. *Termenul de depunere a declarației:*



- până la data de 25 inclusiv a lunii următoare perioadei de raportare, potrivit pct. 1.1 - 1.3;

- la alte termene, astfel cum este prevăzut pentru obligațiile de plată de la pct. 1.4 lit. a) - d).

1.1. Lunar, pentru obligațiile de plată reprezentând:

(...) d) **impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, persoane fizice/juridice, conform titlului V din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau conform convențiilor de evitare a dublei impuneri, încheiate de România cu alte state;(...)**”.

Astfel, pentru **impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice** aferent lunii ianuarie 2009, obligația declarativă intervine la data de 25.02.2009, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de **impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice** începe să curgă de la data de **01.01.2010**.

Astfel, raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că la data începerii inspecției fiscale, respectiv 14.07.2014, termenul de prescripție al organelor de inspecție fiscală de a stabili suplimentar impozit pe profit pentru perioada 2008-2010, TVA și impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice pentru perioada 2009-2010 nu era împlinit, contestatara în mod eronat susținând că „*la data comunicării titlului de creanță (i.e. 5.01.2016), prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare se împlinise cu privire la obligațiile fiscale ale Societății aferente perioadei 2008 – 2010, astfel încât, în temeiul art. 93 din Codul de procedură fiscală, organele fiscale nu erau îndreptățite să emită un titlu de creanță cu privire la obligații fiscale aferente acestor perioade prescrise*”, întrucât „*în lipsa derulării unei inspecții fiscale ÎN CONDIȚIILE STABILITE DE LEGE, dispozițiile Codului de procedură fiscală împiedică operarea cazului de suspendare a termenului de prescripție pe perioada desfășurării întregii inspecții, cu consecința curgerii sale neîntrerupte pe această durată și până la data comunicării titlului de creanță.*”

Cât privește invocarea prescripției dreptului organelor de inspecție fiscale de a stabili obligații fiscale raportat la depășirea termenului de 6 luni de efectuare a inspecției fiscale, aceste argumente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că legiuitorul a reglementat expres suspendarea termenului de prescripție de momentul începerii inspecției fiscale și al emiterii deciziei de impunere, fără a prevedea încetarea suspendării prescripției la data expirării celor 6 luni în care trebuia efectuată inspecția fiscală.

Eroarea contestatareii constă în aceea că s-a raportat la data începerii inspecției fiscale.

Astfel, față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele contestatarului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate în ceea ce privește impozitul pe profit, TVA și impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice, întrucât inspecția fiscală a început conform datelor înscrise în Raportul de inspecție fiscală la data de 14.07.2014, deci înlăuntrul termenului de prescripție.

## **2. Referitor la sustinerile contestatareii potrivit cărora:**

**- echipa de inspecție fiscală a procedat la o extindere a competenței sale în sensul adăugării, în lipsa delegării de competență suplimentară din partea organului fiscal competent, a unei noi obligații fiscale, respectiv a impozitului pentru persoane juridice nerezidente,**

**- nu a fost respectat termenul de 30 de zile anterior începerii inspecției fiscale, aceasta demarând la doar 27 de zile de la momentul emiterii Avizului de inspecție fiscală,**

**- inspecția fiscală s-a desfășurat pe parcursul de 1 an, 4 luni și 16 zile fiind depășită perioada legală pentru desfășurarea inspecției fiscale,**

**- calculul de accesorii aferente perioadei ce a depășit intervalul de șase luni de zile în interiorul căruia organul de inspecție fiscală putea să procedeze în mod legal la finalizarea inspecției fiscale este nelegal, organul de soluționare a contestației retine următoarele:**

**2.1. Inspectia fiscala care viza ca si obligatii fiscale verificate impozitul pe profit si TVA s-a efectuat ca urmare a dispunerii delegarii de competenta pentru efectuarea inspectiei fiscale emisa de directia competenta din A.N.A.F nr..X./12.06.2014 și avizului de inspectie fiscala inregistrat la D.G.R.F.P .X. – A.J.F.P sub nr. F-.X./17.06.2014.**

**Extinderea inspectiei fiscale pentru impozitul pe veniturile din Romania de nerezidenti persoane juridice s-a datorat constatarilor efectuate pana la acea data, iar avizul de inspectie fiscala nr.F-.X./11.12.2014 s-a intocmit in baza delegarii de competenta nr..X./11.12.2014 emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala, aflată la dosarul cauzei, fapt pentru care nu poate fi reținută mențiunea contestatareii potrivit căreia *„nu exista un act de delegare prin care organul fiscal competent conform legii sa fi delegat in mod specific Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice – .X., Administratia Judeteana a Finantelor Publice .X. efectuarea procedurii de inspectie fiscala cu privire la un nou tip de obligatie fiscala”*.**

În ceea ce privește invocarea art.1 alin.1 și alin.2, art.7 din OMFP nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală, care precizează:

*„Art. 1: (1) Delegarea de competență se poate acorda altui organ de inspecție fiscală, pentru unul sau mai mulți contribuabili, pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală.*

*(2) Prin sintagma "acțiuni de inspecție fiscală", utilizată în prezentul ordin, se înțelege următoarele: control inopinat, control încrucișat, cercetare la fața locului sau inspecție fiscală.(...)*

*Art. 7: Organul de inspecție fiscală care a primit delegarea de competență este obligat să instiinteze contribuabilul asupra acestui fapt.”*, se reține că avizele de inspecție fiscală nr. F-.X./17.06.2014 și nr.F-.X./11.12.2014 au fost emise în baza delegărilor de competență, iar aceste avize sunt aferente *„unei acțiuni de inspecție fiscală”*, așa cum este înscris și în RIF nr.F-.X./23.12.2015.

Mai mult, posibilitatea extinderii inspecției fiscale este prevăzută de legiuitor, fără nicio distincție, în cuprinsul art.96 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *„inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale”*, aspect reținut și prin Sentința nr. 630/9 martie 2015 emisă de Curtea de Apel .X., în condițiile în care *„(...) este aplicabilă regula generală de interpretare a normei juridice „ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus” (unde legiuitorul nu distinge, nici interpretul nu trebuie să o facă).”*

**2.2.** Contestatara susține ca în baza Avizului de inspecție fiscală nr.F-.X./17.06.2014 care informează societatea că inspecția fiscală va începe cu data de 02.07.2014, inspecție care ulterior a fost amânată în baza Deciziei nr..X./24.06.2014 privind aprobarea amânării inspecției fiscale cu data de 14.07.2014, *„nu a fost respectat termenul de 30 de zile anterior începerii inspecției fiscale, aceasta demarând la doar 27 de zile de la momentul emiterii Avizului de inspecție fiscală initial.”* Întrucât nu sunt respectate prevederile art.102 alin.1-7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Fata de cele de mai sus, se reține ca potrivit art.102 și art.105 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**"Art. 102. – Comunicarea avizului de inspecție fiscală**

*(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

*a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;[...]*

(2) În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la alin.(1), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.

(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.[...]

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

(7) Dacă inspecția fiscală nu începe la 15 zile de la data prevăzută în aviz, contribuabilul va fi înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale."

" Art. 105. – **Reguli privind inspecția fiscală**

(7) La începerea inspecției fiscale, inspectorul este obligat să prezinte contribuabilului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de control. **Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.**"

Astfel, din coroborarea temeiurilor de drept invocate reiese ca în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un mare contribuabil există obligativitatea organelor de inspecție fiscală de a comunica cu 30 de zile înainte de începerea inspecției fiscale, avizul de inspecție fiscală care va conține elementele enumerate la art.101 alin.3 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, legea nu interzice ca inspecția fiscală să poată începe și mai devreme de 30 de zile decât termenul prevăzut de Codul de procedură fiscală, în condițiile în care contribuabilul își dă acordul, acord care este consemnat prin înregistrarea inspecției în Registrul unic de control.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese ca avizul de inspecție fiscală a fost emis la data de **17.06.2014**, iar data înregistrării inspecției fiscale în Registrul unic de control este **14.07.2014**.

Cat privește emiterea avizului de inspecție fiscală nr.F-.X./11.12.2014, potrivit prevederilor art.102 alin.3 lit.c din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală, organele de

inspectie fiscala emit aviz de inspectie fiscala pe care il comunica contribuabilului inaintea inspectiei fiscale.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca in avizul de inspectie fiscala nu a fost cuprins impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti din perioada 01.01.2009-31.12.2013, fapt pentru care, in timpul inspectiei fiscale a fost emis un nou aviz de inspectie fiscala, comunicat contribuabilului la inceperea inspectiei fiscale, fara a mai fi necesara respectarea termenului de 30 de zile.

Mai mult, inspectia fiscala efectuata la .X. SRL s-a declansat ca urmare a controlului inopinat efectuat in perioada 02-06.06.2014 materializat prin intocmirea Procesului verbal nr..X./06.06.2014.

În ceea ce privește invocarea prevederilor art.185 și art.179 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicat, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

**“ART. 185 - Nerespectarea termenului. Sancțiuni**

*(1) Când un drept procesual trebuie exercitat într-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decăderea din exercitarea dreptului, în afară de cazul în care legea dispune altfel. Actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate.*

*(2) În cazul în care legea oprește îndeplinirea unui act de procedură înăuntrul unui termen, actul făcut înaintea împlinirii termenului poate fi anulat la cererea celui interesat.*

**ART. 179 - Efectele nulității**

*(1) Actul de procedură nul sau anulabil este desființat, în tot sau în parte, de la data îndeplinirii lui.*

*(2) Dacă este cazul, instanța dispune refacerea actului de procedură, cu respectarea tuturor condițiilor de validitate.*

*(3) Desființarea unui act de procedură atrage și desființarea actelor de procedură următoare, dacă acestea nu pot avea o existență de sine stătătoare.*

*(4) Nulitatea unui act de procedură nu împiedică faptul ca acesta să producă alte efecte juridice decât cele care decurg din natura lui proprie.”*, organul de soluționare reține că în speța în cauză, aceste prevederi nu-și găsesc aplicabilitate, întrucât începerea inspectiei fiscale înaintea îndeplinirii termenului de 30 de zile a fost efectuată cu acordul societății în condițiile în care Decizia nr..X./24.06.2014 privind aprobarea amânării inspectiei fiscale a fost emisă urmare solicitării societății nr..X./19.06.2014.

În consecință aspectul prezentat in Sentinta Civila nr. .X./06.11.2014 pronuntata de Curtea de Apel .X. *“imprejurarea ca inspectia fiscala a fost demarata dupa implinirea acestui termen prohibitiv si chiar dupa data inscrisa in aviz nu constituie un motiv de nulitate a inspectiei fiscale, aspect ce decurge si din interpretarea logica a dispozitiilor alin.2 al art. 102, care reglementeaza posibilitatea inceperii inspectiei fiscale dupa implinirea*



*termenului prevazut la alin. 1 lit. b, statuand ca IN ACEASTA IPOTEZA INSPECTIA FISCALA NU POATE INCEPE inainte de data inscrisa in aviz.”, nu poate fi retinuta intrucat in cazul de fata a fost *impusă începerea* imediată a inspecției fiscale urmare a controlului inopinat efectuat in perioada 02-06.06.2014 materializat prin intocmirea Procesului verbal nr..X./06.06.2014, iar inspecția fiscală nu a început înainte de data înscrisă în aviz, așa cum se precizează în sentință.*

Mai mult, potrivit prevederilor art.2 alin.3 din OG nr.92/2003 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(3) Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă.”*

Astfel, în materia nulității actului administrativ fiscal, Codul de procedură fiscală conține prevederi exprese, astfel că nu se impune invocarea celor din codul de procedură civilă.

**2.3.** cât privește termenul de 6 luni privind durata efectuării unei inspecții fiscale, prevazut de art.104 alin.2 din OG nr.92/2003 din Codul de procedura fiscala este un *termen de recomandare*, avand ca scop minima afectare a activitatii contribuabilului, iar depasirea lui nu este sanctionata cu nulitatea deciziei de impunere emisa in urma inspecției fiscale efectuate, in lipsa unei dispozitii legale exprese in acest sens.

Față de cele invocate de contestatară, organul de soluționare a contestației reține că, potrivit prevederilor art.104 alin.(2) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

***“Durata efectuării inspecției fiscale***

*(...) (2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.*

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

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că inspecția fiscală nu poate fi mai mare de 6 luni în cazul marilor contribuabili, iar perioada în care inspecția fiscală este suspendată nu este inclusă în calculul acesteia.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr. .X./2008, Curtea de Apel .X. reține faptul că *“În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prev. de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.”*

Incidente speței îi sunt și considerentele Curții de Apel București din Sentința civilă nr. 1356/30.04.2014, pronunțată în Dosar nr. 6657/2/2012, rămasă definitivă prin nerecurare, care constată ca neîntemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspecției fiscale.

Din punct de vedere factual, se constată ca inspecția fiscală a început în data de 14.07.2014 și s-a încheiat în data de 30.11.2015.

Din dosarul cauzei se reține că au existat două perioade de suspendare, respectiv în perioada 20.10.2014-10.11.2014 și în perioada 18.12.2014-09.11.2015.

În aceste condiții, durata inspecției fiscale este mai mică de 6 luni.

În ceea ce privește argumentele contestatarii cu privire la cea de-a doua perioadă de suspendare, respectiv *“La mai bine de cinci luni de la începerea inspecției fiscale - (...) organul de inspecție fiscală în data de 18.12.2014 emite Solicitarea DPT și tot în aceeași zi (i.e. 18.12.2014) este emisă și Decizia de suspendare. (...) deși organul de inspecție fiscală putea solicita prezentarea dosarului prețurilor de transfer încă de la începutul inspecției fiscale, acesta a așteptat mai bine de cinci luni de la data demarării acesteia pentru a putea dispune suspendarea inspecției fiscale.*

*Mai mult decât atât, deși Societatea a pus la dispoziția organului fiscal dosarul prețurilor de transfer încă din data de 29.06.2015, astfel cum rezultă din Adresa de înaintare DPT, suspendarea și-a încetat efectele abia în data de 09.11.2015 - la mai bine de patru luni de zile distanță față de momentul punerii la dispoziție a DPT, deși dispozițiile legale prevăd expres ca reluarea inspecției fiscale va avea loc: „după data stabilită pentru prezentarea dosarului prețurilor de transfer sau a dosarului tranzacției”.*

Or, în timpul unei inspecții fiscale, pe baza documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală pot stabili și încadra operațiunile efectuate ca tranzacții între persoane afiliate, stabilind riscul fiscal al prețurilor de transfer, iar în funcție de elementele stabilite se va stabili necesitatea solicitării.

Astfel, solicitarea privind prezentarea prețurilor de transfer nu poate fi inițiată încă de la începutul inspecției fiscale, întrucât necesitatea prezentării dosarului prețurilor de transfer (DPT) se stabilește de organele de inspecție fiscală care sunt îndreptățite să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- prin adresa nr..X./18.12.2014, organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea DPT, în același timp comunicând societății, cu adresa nr. .X./18.12.2014, suspendarea inspecției fiscale cu data de 18.12.2014,
- societatea a prezentat DPT în data de **30.06.2015**, conform confirmării de primire a adresei societății din data de 26.06.2015,
- prin adresa nr..X./01.07.2015, organele de inspecție fiscală au înaintat documentația către DGRFP .X. - Serviciul Coordonare, Programare și Analiză – Compartiment Prețuri de Transfer, în vederea întocmirii raportului privind relațiile de afiliere și riscurile fiscale asociate tranzacțiilor,
- punctul de vedere emis de către Compartimentul Prețuri de Transfer a fost înregistrat la AJFP .X. sub nr..X./20.08.2015,
- întrucât DPT a fost incomplet, cu adresa nr..X./31.08.2015 AJFP .X. solicită societății completarea acestuia, până la data de 14.09.2015,
- societatea a prezentat completare la DPT în data de **17.09.2015**, conform ștampilei aplicată de registratura AJFP .X., ulterior fiind înaintate DGRFP .X. - Serviciul Coordonare, Programare și Analiză – Compartiment Prețuri de Transfer, în vederea întocmirii completării raportului privind relațiile de afiliere și riscurile fiscale asociate tranzacțiilor,
- conform art.5 lit.h din OMFP nr.463/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, suspendarea inspecției fiscale a încetat în data de **09.11.2015**, respectiv “(...) *după data stabilită pentru prezentarea dosarului prețurilor de transfer sau a dosarului tranzacției, după caz.*”, respectiv când au încetat condițiile de suspendare.

Mai mult, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

De asemenea, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei. În acest sens, s-a pronunțat și Curtea de Apel .X. prin Sentința civilă nr. .X./2014, rămasă definitivă prin nerecurare.

În ceea ce privește invocarea Sentinței nr. .X./09.03.2015 a Curții de Apel .X., care statuează că depășirea duratei maxime a inspecției fiscale

*”sunt de natură a produce societății reclamante o vătămare (...) concretizată într-un prejudiciu material considerabil, prin stabilirea nelegală a obligațiilor suplimentare de plată, inclusiv a accesoriilor aferente (este de menționat că dublarea perioadei de inspecție fiscală a condus automat la calcularea unui procent suplimentar al dobânzilor/majorărilor și penalităților de întârziere)”* nu poate fi reținută, întrucât durata inspecției fiscale nu a fost mai mare de 6 luni, în cazul de față.

**2.4.** În ceea ce privește accesoriile constituite după perioada de 6 luni de la data de 14.07.2014 pentru debitele stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestatara apreciază că nu le datorează, întrucât acestea sunt datorate depășirii duratei legale a inspecției fiscale, respectiv 1 an, 4 luni și 16 zile.

Așa cum am precizat la cap. III lit. A. pct. 2 alin.2.3 din prezenta decizie, pe de o parte, termenul de 6 luni nu a fost depășit, iar pe de altă parte, termenul de 6 luni prevăzut pentru efectuarea inspecției fiscale generale este un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere.

În ceea ce privește invocarea Notei de fundamentare a OUG nr.39/2010, privind modificarea și completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și a OG nr.13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, organul de soluționare reține că acestea nu sunt aplicabile cazului în speță, întrucât indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite de organele de inspecție fiscală înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală, cum este și în cazul de față, ca urmare a încadrării unor cheltuieli ca nedeductibile fiscal, a nedecларării unor operațiuni economice, a reîncadrării unor tranzacții, după caz, contribuabilul datorează accesorii potrivit art.119 alin.1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la argumentul contestatarii, respectiv *„întârzierea în stabilirea și, implicit, în plata, obligațiilor fiscale principale se datorează exclusiv culpei organului fiscal, este evident că titularul obligației de plată nu poate suporta o sancțiune pentru comportamentul culpabil al creditorului”* acesta nu poate fi reținut întrucât în cazul de față accesoriile calculate sunt aferente unor debite stabilite prin Decizia de impunere nr.F-.X./23.12.2015, și nu se poate stabili culpa organelor de inspecție fiscală în condițiile în care:

- prima suspendare, care nu este contestată de contribuabil, a fost solicitată de către contestatară întrucât "*resursele departamentului financiar-contabil sunt limitate (...)*" și organul de inspecție fiscală prin adresa nr. .X./20.10.2014 a suspendat inspecția fiscală,

- societatea a prezentat DPT în data de **30.06.2015**, conform confirmării de primire a adresei societății din data de 26.06.2015, în condițiile în care cu adresa nr. .X./02.03.2015 societatea a solicitat prelungirea termenului de prezentare a DPT, iar organele de inspecție fiscală au acordat prelungirea termenului până la data de **18.06.2015** prin adresa nr..X./09.03.2015, aspecte care nu justifică aspectul culpabil al organelor de inspecție fiscală, ridicat de contestatară.

De altfel, potrivit prevederilor art.46 din Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"Art. 46 – **Nulitatea actului administrativ fiscal**

*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."*

Din textele legale sus-citate, rezulta ca elementele precizate la art.43 alin.(2) din Codul de procedura fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres **acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale** a căror lipsă este sancționată cu **nulitatea absolută** a actelor, ele fiind enumerate expres în Codul de procedura fiscală. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, au procedat la efectuarea inspecției fiscale, întocmirea raportului de inspecție fiscală și emiterea Deciziei de impunere nr.F-.X./23.12.2015 și a Dispoziției de măsuri nr..X./04.01.2016, potrivit prevederilor legale în materie, în perioada verificată, motiv pentru care argumentele societății referitoare la



nerespectarea datei de incepere a inspectiei fiscale si nerespectarea prevederilor legale privind continutul avizului de inspectie fiscala nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

În concluzie, întrucât nu pot fi reținute în soluționarea favorabila a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

**3.** Referitor la solicitarea susținerii orale a contestației, în temeiul art.276 alin.5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.9.12 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, în data de 21.03.2016 s-a emis Minuta încheiată cu ocazia susținerii orale a contestației .X. SRL, aflată la dosarul cauzei, unde sunt reiterate argumentele prezentate în contestație.

## **B. ASPECTE FOND**

### **1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentand:**

- **impozit pe profit în sumă de .X. lei;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, în suma de.X. lei;**
- **penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, în sumă de .X. lei, precum și:**
- **diminuarea pierderii fiscale în cuantum de .X. lei, aferent anului 2013.**

**1.1.** În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei cu dobanzile si pierderea neta din diferentele de curs valutar aferente imprumuturilor contractate de societatea contestatoare în perioada 2008-2009 de la .X. BV, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca acestea sunt deductibile la calculul profitului impozabil, in conditiile in care în perioada respectivă societatea inregistrează capital propriu negativ.

**In fapt,** în perioada 01.01.2008-31.12.2013, conform datelor inscrise in situatiile financiare anuale depuse la organul fiscal teritorial, societatea a declarat urmatoarele date cu privire la indicatorul „*gradul de indatorare*”:

- anul 2008 – capital propriu –(minus) .X.
- anul 2009 – capital propriu –(minus) .X.
- anul 2010 – capital propriu –(minus) .X.
- anul 2011 – capital propriu –(minus) .X.
- anul 2012 – capital propriu –(minus) .X.
- anul 2013 – capital propriu –(minus) .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- **la 31.12.2008**, societatea beneficiaza de doua credite pe termen mai mare de un an, astfel:

-X. usd (rata anuala a dobanzii 8.5% pe an)

-X. usd (rata anuala a dobanzii 8.5% pe an), unde scadenta termenului nu este specificata.

In cursul anului 2008, societatea a modificat conditiile imprumutului pe termen scurt in sensul majorarii liniei de creditare pana la plafonul maxim de .X. usd care poate fi utilizat intr-una din monedele: usd, eur, ron. Rata dobanzii aferenta acestui imprumut este variabila depinzand de evolutia ratei LIBOR + 2.5% pe an.

- **la 31.12.2009**, societatea beneficiaza de cinci credite pe termen mai mare de un an, astfel:

-X. usd (rata anuala a dobanzii 8.5% pa)

-X. usd (rata anuala a dobanzii 8.5% pa)

-X. usd (rata anuala a dobanzii LIBOR + 2.5%)

-X. ron (rata anuala a dobanzii ROBOR + 2.5%)

-X. eur (rata anuala a dobanzii EURIBOR + 2.5%)

Imprumuturile sunt rambursabile la cerere. In cursul anului 2009, societatea a modificat conditiile imprumutului pe termen scurt in sensul majorarii liniei de creditare pana la plafonul maxim de .X. usd care poate fi utilizat intr-una din monedele: usd, eur, ron. Rata dobanzii aferenta acestui imprumut este variabila depinzand de evolutia ratei LIBOR/ EURIBOR/ ROBOR + 2.5% pe an.

- **la 31.12.2011**, societatea beneficiaza de o facilitate de credit pe termen mai mare de un an, acordat de .X. BV, intr-un quantum total maxim de .X. usd.

Facilitatea poate fi utilizata pentru imprumuturi prin intervalul avansurilor sau utilizarii prin intermediul contului curent. Facilitatea poate fi utilizata intr-una din monedele usd, eur, ron.

La 31.12.2011, valoarea imprumutului tras este impartit astfel:

-X. usd (rata anuala a dobanzii 7,63% pa), reprezentand avans la termen,

-X. usd (rata anuala a dobanzii 7.63 % pa) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;

-X. ron (rata fixa a dobanzii 12,64%) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;

-X. eur (rata fixa a dobanzii 7,51%) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;

- **la 31.12.2012**, societatea beneficiaza de o facilitate de credit pe termen mai mare de un an, acordat de .X. BV, intr-un quantum total maxim de .X. usd. Facilitatea poate fi utilizata pentru imprumuturi prin intervalul avansurilor sau utilizarii prin intermediul contului curent, intr-una din monedele usd, eur, ron.

La 31.12.2012, valoarea imprumutului tras este impartit astfel:

- X. usd (rata anuala a dobanzii 6,74% pa), reprezentand avans la termen,
- X. usd (rata anuala a dobanzii 5,36 % pa) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;
- X. eur (rata fixa a dobanzii 5.074%) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;
- X. ron (rata fixa a dobanzii 10,88%) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;

- **la 31.12.2013**, societatea beneficiaza de o facilitate de credit pe termen lung, acordat de .X. BV. Facilitatea poate fi utilizata pentru imprumuturi prin intervalul avansurilor sau utilizarii prin intermediul contului curent, intr-una din monedele usd, eur, ron.

La 31.12.2013, valoarea imprumutului tras este impartit astfel:

- X. usd (rata anuala a dobanzii 5,33% pa), reprezentand avans la termen
- X. usd (rata anuala a dobanzii 5,077 % pa) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;
- X. eur (rata fixa a dobanzii 5.002%) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;
- X. ron (rata fixa a dobanzii 7,85%) reprezentand utilizare prin intermediul contului curent;

La data de 31.12.2008 si 31.12.2009 societatea a tratat *Contractul de finantare pe termen scurt incheiat in data de 5 martie 2007 și Contractul de cont curent incheiat in data de 1 septembrie 2008* ca și imprumuturi pe termen scurt, excepție făcând *Contractul de imprumut incheiat in data de 2 august 2005*, si pe cale de consecinta, au considerat cheltuielile cu dobanzile si diferentele de curs valutar ca fiind deductibile fiscal.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu dobanzile si diferentele de curs valutar in suma totala de **.X. lei** aferente acestor imprumuturi si au diminuat pierderea fiscala a societatii cu suma de .X. lei pe anul 2008 si cu suma de .X. lei pe anul 2009, in baza prevederilor art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.60 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, emitand in acest sens Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./04.01.2016.

**În drept**, potrivit prevederilor art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor*

existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

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

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

(4) Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în norme, și cele care sunt garantate de stat, cele aferente împrumuturilor obținute de la instituțiile de credit române sau străine, instituțiile financiare nebancare, de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii, precum și cele obținute în baza obligațiunilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol.

(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.

(6) Limita prevăzută la alin. (5) se aplică separat pentru fiecare împrumut, înainte de aplicarea prevederilor alin. (1) și (2).

(7) Prevederile alin. (1) - (3) nu se aplică societăților comerciale bancare, persoane juridice române, sucursalelor băncilor străine care își desfășoară activitatea în România, societăților de leasing pentru operațiunile de leasing, societăților de credit ipotecar, instituțiilor de credit, precum și instituțiilor financiare nebancare.(...)"

La pct.60-63 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu privire la aplicarea prevederilor art.23 din Codul fiscal, se prevad urmatoarele:

“60. În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.

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

62. În sensul art. 23 alin. (4) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, instituțiile de credit, persoane juridice române, sunt cele autorizate, potrivit legii, de Banca Națională a României.

63. În sensul art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, cu excepția celor prevăzute la alin. (4) al art. 23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate.

În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus cheltuielile cu dobânzile și cheltuielile din diferențele de curs valutar care depășesc veniturile din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil numai în situația în care **capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3**.

În condițiile în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile acestea raportându-se în perioada următoare, până la deductibilitatea integrală a acestora.

Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit, prin capital împrumutat intelegându-se potrivit legii totalul creditelor și împrumuturilor **cu termen de rambursare peste un an**, potrivit clauzelor contractuale.

În **capitalul împrumutat** ce intră în calculul **gradului de îndatorare** în raport de care se tratează deductibilitatea sau nedeductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile și pierderea netă din diferențele de curs valutar **se includ și** creditele sau **împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic**



**de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.**

**Ca urmare, aceste cheltuieli cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil atunci când gradul de îndatorare este mai mare decât trei sau când capitalul propriu are valoare negativă.**

Din documentele anexate la dosarul cauzei se retine faptul ca in perioada 2008-2013 .X. SRL a incheiat contracte de imprumut in euro/usd/lei cu .X. BV pentru care a calculat si inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal, cheltuielile cu dobanzile si pierderea neta din diferentele de curs valutar, in suma de .X. lei pe anul 2008 si in suma de 19.293.397 lei pe anul 2009 **in conditiile in care capitalul propriu avea o valoare negativa pe acesti ani.**

Astfel, din documentele prezentate de contestatară la dosarul cauzei, se reține:

- în Contractul de credit din data de 5 martie 2007 și în Actul adițional al acestuia din data de 01.11.2008 și cel din 01.08.2009, se menționează că *“Rata dobânzii aplicabilă fiecărui avans este stabilită pentru o perioadă de 1, 2, 3, 6, 9 sau 12 luni sau pentru orice alt termen agreat de către Creditor (...)”*;
- în Contractul de Credit Intra-grup din data de 02.08.2005 se precizează că *“toate avansurile retrase vor fi rambursate la banca desemnată de Creditor până cel târziu la data expirării contractului menționată la art.2, cu excepția cazului când Părțile decid altfel”, iar la art.2 se menționează “Prezentul contract intră în vigoare de la data de 02 august 2005 și va expira la data de 31 iulie 2006. Contractul va fi reînnoit automat pentru perioade de 1 an, cu excepția cazului în care este reziliat de oricare dintre Părți printr-o notificare scrisă trimisă celeilalte părți cu cel puțin 30 de zile înainte de data expirării”* .
- Contractul de cont curent din data de 01.09.2008 prezintă aceeași obligație de a notifica rezilierea în cazul în care contractul nu se reînnoiește pentru următoare perioadă de 1 an.

Mai mult, în perioada 01.01.2008-31.12.2013, conform datelor inscrise in situatiile financiare anuale depuse la organul fiscal teritorial, societatea a declarat urmatoarele date cu privire la indicatorul „gradul de indatorare”:

- anul 2008 – capital propriu –(minus) .X.
- anul 2009 – capital propriu –(minus) .X.
- anul 2010 – capital propriu –(minus) .X.

- anul 2011 – capital propriu –(minus) .X.
- anul 2012 – capital propriu –(minus) .X.
- anul 2013 – capital propriu –(minus) .X..

Avand in vedere prevederile legale in vigoare pe perioada verificata invocate mai sus, contractele și actele adiționale ale acestora prezentate de contestatară, precum și faptul că la dosarul cauzei sunt prezentate situațiile “*dobânzi-situația plăților și capitalizărilor în împrumuturi în anul 2009-2013*” unde sunt enumerate tranzacțiile privind “*Contractul de împrumut din 5.03.2007 până în februarie 2009 și Contractul de cont curent din 1.09.2008 în perioada ianuarie-decembrie 2009*”, **în condițiile în care capitalul propriu raportat este negativ**, se retine ca societatea trebuia sa încadreze ca nedeductibile cheltuielile cu dobanzile si pierderea neta din diferentele de curs valutar aferenta in suma de .X. lei pe anul 2008 si in suma de .X. lei pe anul 2009, cu posibilitatea reportarii lor in perioada urmatoare pana la deductibilitatea integrala a lor, potrivit prevederilor art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.60-63 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, chiar daca imprumuturile contractate au fost utilizate de catre .X. SRL pentru achizitii de materii prime si investiti si chiar daca intentia societatii a fost de a rambursa creditele obtinute de la .X. BV in termenul stipulat in contracte, respectiv de 1 an.

Astfel, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au reîncadrat împrumuturile contractate de .X. SRL și au procedat corect la stabilirea nedeductibilității cheltuielilor cu dobanzile si pierderea neta din diferentele de curs valutar aferenta in suma de .X. lei pe anul 2008 si in suma de .X. lei pe anul 2009, cu posibilitatea reportarii lor in perioada urmatoare pana la deductibilitatea integrala a lor.

Sustinerea societatii potrivit careia intocmirea in anii urmatori a unor acte aditionale de prelungire a contractelor de imprumut nu poate influenta tratarea contractelor, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere faptul ca prevederile actelor normative in vigoare pe perioada verificata aplicabile spetei in cauza nu disting cu privire la acest aspect, iar potrivit principiului de drept “*acolo unde legea nu distinge nici interpretul nu o poate face*”. Mai mult, la pct.63 alin.(2) HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se stipuleaza in mod expres ca, “*in capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc,*

depășește un an”, aspect reținut și prin Decizia nr .X./22.11.2012 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, irevocabilă, anexată în copie la dosarul cauzei, într-un caz similar.

Totodată, contestatara precizează că *“la determinarea termenului de rambursare al creditelor obtinute de Societate in baza acestor contracte, va trebui sa se tina cont de data la care Societatea a realizat in mod efectiv tragerile (aceasta fiind, in mod evident, data contractarii creditului), precum si data efectiva a rambursarii pentru fiecare credit in parte.”* În condițiile în care *„Contractul de finantare pe termen scurt incheiat in data de 5 martie 2007, precum si cu privire la Contractul de cont curent incheiat in data de 1 septembrie 2008, (...) au stat la baza obtinerii unor credite in functie de nevoile de finantare ale Societatii”*, or potrivit art.6 pct.b, respectiv b.3) din Regulamentul nr.31/2011 privind raportarea de date și informații statistice la Banca Națională a României, creditele de tip revolving sunt :

*“b3) credite reînnoibile automat (revolving) și credite acordate pe descoperit de cont (overdrafts).*

*Toate creditele reînnoibile automat au următoarele caracteristici:*

- 1. debitorul poate utiliza sau retrage fonduri într-o limită de credit anterior aprobată, fără a notifica în prealabil creditorul;*
- 2. valoarea creditului disponibil poate crește și descrește pe măsură ce fondurile sunt împrumutate și rambursate;*
- 3. creditul poate fi utilizat în mod repetat;*
- 4. nu există obligația rambursării regulate a fondurilor.*

*Creditele reînnoibile automat includ sumele obținute printr-o linie de credit și nerambursate încă (sumele neachitate).*

*O linie de credit este un acord între un creditor și un debitor, care permite debitorului să ia avansuri, pe parcursul unei perioade definite și într-o anumită limită și să le ramburseze oricând înainte de o dată stabilită. Sumele disponibile printr-o linie de credit care nu au fost trase sau care au fost deja rambursate nu trebuie încadrate la niciuna dintre categoriile de bilanț.*

*Descoperitul de cont reprezintă un sold debitor al unui cont curent. **Atât creditele reînnoibile automat, cât și creditele acordate pe descoperit de cont exclud creditele acordate prin intermediul cardurilor de credit.** Suma totală datorată de către debitor trebuie raportată, indiferent dacă aceasta se încadrează sau nu în limita convenită în prealabil între creditor și debitor cu privire la valoarea și/sau perioada maximă a creditului;”*

*De asemenea, conform definițiilor date de autoritățile în materie creditul revolving este un credit reinnoibil in mod automat, fara negocieri suplimentare cu banca ce l-a acordat, pana la epuizarea unui plafon prestabilit sau pana la epuizarea perioadei pentru care a fost acordat.*

*Astfel, potrivit celor de mai sus o linie de credit este un acord între un creditor și un debitor, care permite debitorului să ia avansuri, pe parcursul*

unei perioade definite și într-o anumită limită și să le ramburseze oricând înainte de o dată stabilită.

Pe cale de consecință, nu poate fi reținută susținerea contestatarei conform căreia organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să stabilească durata contractului de credit încheiat de la data tragerii sumei și nu de la data încheierii contractului având în vedere că începând cu data la care a fost încheiată/legalizată convenția între părți, clauzele acesteia sunt obligatorii.

Potrivit art.1166 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil, republicată, *“Contractul este acordul de voință dintre două sau mai multe persoane cu intenția de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic”*, iar potrivit art.1270 din același act normativ *“Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante”*, pentru ca art.11 din același act normativ să stabilească și condiția generală de neaplicare a clauzelor contractuale dintre părți, respectiv *“Nu se poate deroga prin convenții sau acte juridice unilaterale de la legile care interesează ordinea publică sau de la bunele moravuri”*, prin ordine publică înțelegându-se ansamblul de norme juridice care stau la baza funcționării unui stat de drept.

Aceste prevederi legale se regăseau și în Codul civil aflat în vigoare în anul 2008, respectiv la art.942, art.969 și art.5.

Termenul prevăzut într-un contract semnifică executarea obligației, fiind stabilit pentru exprimarea forței obligatorii a contractelor.

Potrivit art.1413 alin.(1) din Codul civil, termenul profită debitorului, iar potrivit art.1411 alin.(2) din același act normativ *“termenul poate fi stabilit de părți sau de instanță ori prevăzut de lege”*.

Așadar, orice contract, deci și un contract de împrumut, trebuie să aibă prevăzut un termen pe durata căruia se derulează și la împlinirea căruia obligația se stinge.

Regula generală este că în situația în care într-un contract nu se prevede un termen de la care începe să curgă efectele acestuia, contractul devine valabil și obligatoriu între părți de la data semnării.

**Ca urmare, indiferent de data la care are loc tragerea sumelor clauza contractuală referitoare la termenul de rambursare este obligatorie, iar faptul că dobânzile la împrumuturi se calculează în funcție de data tragerii sumelor nu are relevanță întrucât organele de inspecție fiscală nu au analizat modul de calcul al dobânzilor ci caracterul deductibil/nedeductibil al acestora având în vedere valoarea capitalul propriu care avea o valoare negativă pe acești ani.**

În ceea ce privește argumentul contestatarei cu privire la faptul că *“Echipa de inspecție fiscală nu a investigat aplicabilitatea excepțiilor de la limitarea cheltuielilor cu dobânzile sau a pierderilor nete din diferențe de curs valutar”* respectiv a **“prevederilor articolul 23 alin. (4) din Codul**

*Fiscal potrivit carora „dobanzile si pierderile din diferente de curs valutar, in legatura cu imprumuturile obtinute direct sau indirect de la banci internationale de dezvoltare si organizatii similare, mentionate in norme, si cele care sunt garantate de stat, cele aferente imprumuturilor obtinute de la institutiile de credit romane sau straine, institutiile financiare nebancale, de la persoanele juridice care acorda credite potrivit legii, precum si cele obtinute in baza obligatiunilor admise la tranzactionare pe o piata reglementata nu intra sub incidenta prevederilor prezentului articol” care **ar putea fi relevante in cazul de fata.**” se reține că, în cazul în speță, creditele nu au fost contractate cu instituții bancare, deci nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art.23 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel fiind aplicabile prevederile art.23 alin.(1-3) și alin.(5) din actul normativ invocat.*

Mai mult, .X. SRL a depus in data de 02.10.2012 o adresa in atentia Directiei Legislatie Impozite Directe din cadrul Ministerului Finantelor Publice prin care a solicitat clarificari cu privire la aplicabilitatea, in cazul de fata, a exceptiilor prevazute de art.23 alin.4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar răspunsul primit a fost în sensul că *“in cazul imprumuturilor obtinute de la .X. BV Olanda, dobanzile deductibile sunt limitate in conformitate cu prevederile art. 23 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”,* în condițiile în care art.23 din actul normativ mai sus precizat stabilește condițiile în care cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar din împrumuturi sunt deductibile/nedeductibile fiscal.

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici sustinerile acesteia potrivit carora *“echipa de inspectie fiscala nu mentioneaza nicaieri in cuprinsul Raportului de Inspectie Fiscala faptul ca a efectuat o reincadrare a imprumuturilor pe termen scurt obtinute de Societate in anii 2008 si 2009, pe baza Contractului de finantare pe termen scurt incheiat in data de 5 martie 2007 si a Contractului de cont curent incheiat in data de 1 septembrie 2008, in imprumuturi pe termen lung.”* Întrucât, conform prevederilor art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, organele fiscale sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, aspect reținut și prin Decizia nr. .X./22.11.2012 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, irevocabilă, anexată în copie la dosarul cauzei, într-un caz similar.



Pe cale de consecință, impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu dobânzile și pierderea netă din diferențele de curs valutar este datorat de societate întrucât **valoarea capitalul propriu prezintă o valoare negativa pe acesti ani..**

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia *"echipa de inspectie fiscala a omis sa mentioneze faptul ca, incepand cu declaratiile de impozit pe profit aferente anului 2011, Societatea nu a mai reportat cheltuielile cu dobanzile si diferentele de curs valutar reportabile din perioadele precedente."* organul de soluționare *nu consideră* relevant acest aspect, avand in vedere ca la art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se mentionează expres care este limita cheltuielilor cu dobanzile deductibile in perioada curenta, care parte este permanent nedeductibila, precum si care parte a acestora se reporteaza in perioadele urmatoare pana la deductibilitatea integrala a acestora.

Or, fata de datele declarate de contestatara in Declaratia cod 101 pentru anul 2011, se reține că societatea nu a preluat la rd. 15 sume la deduceri din perioadele precedente, dar nu a preluat nici la rd. 32 respectivele sume ca nedeductibile in perioada, efectul fiscal fiind zero. La rd. 32 sunt inregistrate doar sumele nedeductibile din anul 2011.

Avand in vedere cele retinute, constatările organelor de inspectie fiscala si prevederile legale in vigoare pe perioada verificata urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia societatii formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./04.01.2016 pentru suma de **.X. lei**, reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal cu dobanzile si pierderea din diferente de curs valutar cu care s-a diminuat pierderea fiscala a .X. SRL pe anii **2008 si 2009**, acestea urmand a fi reportate pe anii urmatori pana la deductibilitatea integrala a acestora, in baza art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

\*

\*

\*

Ca și consecință a speței mai sus tratate, nu poate fi reținută susținerea societății *„In cazul retinerii argumentului mentionat la litera c. de mai sus (i.e. privind aplicabilitatea exceptiilor de la limitarea cheltuielilor cu dobanzile sau a pierderilor nete din diferente de curs valutar aferente*

*imprumuturilor obtinute de la .X. BV) se impune **recalcularea impozitului pe profit aferent perioadei 2009 – 2013**, ca urmare a **re-considerarii drept deductibile a tuturor cheltuielilor cu dobanzile sau a pierderilor nete din diferente de curs valutar** aferente imprumuturilor obtinute de la .X. BV.”*

În ceea ce privește aspectul precizat de contestatară "sumele detaliate in cuprinsul Deciziei pentru care echipa de inspectie fiscala a negat dreptul de deducere pentru anul 2009 nu corespund celor mentionate in cuprinsul Raportului de Inspectie Fiscala. Mai specific, in cuprinsul Deciziei (pagina 2) sunt mentionate in mod eronat pentru anul 2009 aceleasi sume pentru care echipa de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere la calculul impozitului pe profit pentru anul 2008.", se reține că organele de inspecție fiscală au comunicat organelor de soluționare a contestației, în data de 26.05.2016 că "Pentru datele inscrise eronat la motivul de fapt in decizia de impunere la anul 2009 se va intocmi referatul privind indreptarea erorilor materiale si se va emite o noua decizie."

**1.2. În ceea ce privește veniturile suplimentare în sumă de .X. lei stabilite ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile înregistrate de societate în perioada 2011-2013 în condițiile în care argumentele invocate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, din analiza tranzacțiilor desfășurate de .X. SRL cu persoanele afiliate pe perioada 2011-2013, organele de inspecție fiscală in baza prevederilor art.11 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și comoplețările ulterioare, a procedat la ajustarea veniturilor, respectiv:

- 2011 – s-a utilizat indicatorul marja de profit aferentă costurilor operaționale calculată pe baza datelor din evidența contabilă, rezultand o majorare a veniturilor cu suma de .X. lei astfel:
- venituri din vanzarea de srot de floarea-soarelui de catre .X. RO catre .X. Zrt, .X. SA, .X. France SAS si .X. mbH pentru anul 2011 cu suma de .X. lei;
- venituri din vanzarea de srot de rapita catre .X. SA in anul 2011 cu suma de .X. lei;
- venituri din vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de rapita catre .X. mbH in anul 2011 cu suma de .X. lei;

- 2012 – s-a utilizat indicatorul marja de profit aferentă costurilor operaționale calculată pe baza datelor din evidența contabilă, rezultand o majorare a veniturilor cu suma de **.X. lei** astfel:

- venituri din vanzarea de srot de floarea-soarelui de catre .X. RO catre .X. SA si .X. mbH pentru anul 2012 cu suma de .X. lei;

- venituri din vanzarea de srot de rapita catre .X. SA si .X. SA in anul 2012 cu suma de .X. lei;

- venituri din vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de rapita catre .X. SRL si .X. SRL in anul 2012 cu suma de .X. lei;

- venituri din vanzarea de ulei rafinat de floarea-soarelui catre .X. Zrt in anul 2012 cu suma de .X. lei.

- 2013 – s-a utilizat indicatorul rata rentabilității vânzărilor si marja de profit aferentă costurilor operaționale calculată pe baza datelor din evidența contabilă, rezultand o majorare a veniturilor cu suma de **.X. lei** astfel:

-venituri din vanzare seminte rapita catre .X. Zrt in anul 2013 cu suma de .X. lei;

- venituri din vanzarea de srot de floarea-soarelui de catre .X. RO catre .X. Zrt, .X. SA, .X. France SAS si .X. mbH pentru anul 2013 cu suma de .X. lei;

-venituri din vanzarea de srot de rapita catre .X. SA si .X. mbH in anul 2013 cu suma de .X. lei;

-Vanzarea de srot de soia catre .X. SRL in anul 2013 cu suma de .X. lei;

-venituri din vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de rapita catre .X. Zrt , .X. mbH si .X. SRL in anul 2013 cu suma de .X. lei;

-vanzarea de ulei brut (i.e. crud) de soia de catre .X. RO catre .X. SRL, .X. SA si .X. AS in anul 2013 cu suma de .X. lei.

Totodată, in conformitate cu prevederile art.2 alin.3) din anexa nr.1 la OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au stabilit valoarea mediana ca fiind pretul de transfer la pret de piata.

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

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

*(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi*

independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

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

“2) În cadrul unei tranzacții între persoane 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 cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

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

Conform prevederilor 23, 24, 25, 29, 32 și 33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.

### **25. Metoda comparării prețurilor**

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în

condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

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

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

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.

### **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 anumii 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 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.*

*(...) Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”*

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

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

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

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

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

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

**“1. Preturile de transfer sunt importante atat pentru contribuabili cat si pentru administratia fiscala, pentru ca ele determina in mare parte venitul si cheltuielile, si prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, in diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au aparut initial in tranzactiile intre companii afiliate ce operau in aceeasi jurisdicție fiscala. Aspectele nationale nu sunt luate in considerare in acest Raport, care se concentreaza in principal pe aspectele internationale ale preturilor de transfer. Aceste aspecte internationale sunt mai dificil de solutionat pentru ca sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, si de aceea orice corectare a pretului de transfer intr-o jurisdicție presupune o corectare corespudenta intr-o alta jurisdicție. Cu toate acestea, daca cealalta jurisdicție nu accepta sa efectueze corectarea corespunzatoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de doua ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens international cu privire la modul in care se stabilesc, in scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzactiile trans-frontaliere. “**

De asemenea, la capitolul Glosar din Liniile Directoare OCDE sunt definite noțiunile:

**Costuri directe** - Costuri ocazionate in mod specific de producerea unui bun sau de prestarea de servicii, cum ar fi costul materiilor prime.

**Costuri indirecte** - Costuri de producere a unui produs sau a unui serviciu care, desi strans legate de procesul de productie, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unei unitati de reparatii care asigura service pentru echipamentele utilizate la productia de produse diferite).

**Metoda marjei tranzactionale nete** - O metoda de profit tranzactional ce examineaza marja profitului net fata de o baza corespunzatoare (ex. costuri, vanzari, active) realizata de contribuabil din tranzactii controlate (sau tranzactii care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).

**Principiul lungimii de brat** - Standardul international asupra caruia tarile membre OCDE au cazut de acord a fi utilizat pentru a se

**determina preturile de transfer din punct de vedere fiscal.** Este prezentat în Articolul 9 al Convenției Fiscale Model a OECD după cum urmează: în cazul în care *“condițiile create sau impuse între companii afiliate în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință”*.

Conform Raportului de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală a evaluat modul în care a fost justificat nivelul prețurilor practicate în tranzacții controlate astfel încât să reflecte alinierea la principiul valorii de piață prin prisma metodelor alese de contribuabil.

În realizarea studiilor comparative prezentate de contribuabil pentru justificarea prețurilor practicate acesta a optat pentru metoda comparării prețurilor, utilizând în acest sens comparabile interne, comparabile externe (subcap.4.37) precum și metoda marjei nete (subcap.4.39).

În cazul folosirii metodei comparării prețurilor, liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația Pentru Cooperare și Dezvoltare Economică trasează următoarea abordare *“Atunci când se analizează dacă tranzacțiile controlate și cele necontrolate sunt comparabile, trebuie avut în vedere efectul asupra prețului a unor funcții economice mai ample, și nu numai comparabilitatea produsului (factori relevanți în stabilirea comparabilității, în Capitolul I). Când există diferențe între tranzacțiile controlate și cele necontrolate sau între companiile ce întreprind aceste tranzacții, poate fi dificil să se stabilească ajustări destul de precise pentru a elimina efectul asupra prețului. Dificultățile ce apar în încercarea de a efectua ajustări destul de precise nu ar trebui, în mod normal, să excludă posibila aplicare a metodei CUP. Considerentele de ordin practic dictează o abordare mai flexibilă care să permită folosirea Metodei CUP și completarea sa, dacă este necesar, cu alte metode, care ar trebui toate evaluate în funcție de acuratețea lor relativă. Ar trebui făcute toate eforturile pentru a ajusta datele astfel încât ele să fie utilizate corespunzător într-o metodă CUP. Ca și pentru orice altă metodă, siguranța relativă a Metodei CUP este influențată de gradul de precizie cu care pot fi făcute ajustările pentru a se realiza comparabilitatea.”* (Ghidul O.C.D.E., Cap. II, partea a II-a, secțiunea B1, pct. 2.14.).

Atunci când se aplică metoda comparării prețurilor, o tranzacție necontrolată este considerată comparabilă cu o tranzacție controlată, dacă este respectată una din condițiile:

- nu există diferențe între tranzacțiile comparate care ar afecta în mod semnificativ prețul;
- pot fi efectuate ajustări rezonabil de precise pentru a ține seama de diferențele semnificative între tranzacția necontrolată și controlată.

Conform documentelor aflate la dosarul cauzei organele de inspecție fiscală au identificat următoarele deficiențe, urmare analizei dosarelor prețurilor de transfer prezentate de societate pentru perioada 2011- 2013:

- se operează ajustări rezonabil de precise, doar pentru diferențele cauzate de clauzele contractuale privind termenii de livrare (INCOTERMS),

- pentru diferențele cauzate de clauzele contractuale privind: tipul și calitatea produselor, volumul vânzărilor și reduceri comerciale aferente (discounturi, etc), mod de plată/ termen de plată, riscuri suportate (companii independente în comparație cu entitățile afiliate) nu s-a efectuat nici o analiză și nu s-a furnizat nici o informație din care ar rezulta concluzia că acestea nu generează diferențe semnificative între tranzacțiile necontrolate și controlate care să influențeze prețurile practicate cu entitățile independente/afiliate,

- referitor la determinarea intervalului de piață, compararea valorii medianei obținută pentru tranzacțiile derulate cu independenții, cu valoarea mediei obținute pentru tranzacțiile cu afiliații, este utilizată eronat și furnizează informații denaturate deoarece mediana unui set de valori măsurate este valoarea care cade în mijloc, când valorile măsurate sunt aranjate în ordinea mărimii și nu este influențată de apariția valorilor extreme, spre deosebire de medie care este influențată de valorile extreme,

- nu s-au justificat, prin utilizarea metodei comparării prețurilor, prețurile practicate cu afiliații conform prevederilor legale, respectiv nu a asigurat comparabilitatea produselor tranzacționate, ajustările efectuate de către contribuabil vizând doar condițiile de livrare (INCOTERMS) și conversia în aceeași valută, fără a se ține cont de cantitățile tranzacționate, contrar art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.25 din HG nr.44/2004 Norme de aplicare a Codului Fiscal.

La contestație contestatară prezintă următoarele argumente:

a) Referitor la mențiunea potrivit căreia în cadrul Dosarului prețurilor de transfer prezentat de contestatară, se face referire în mod expres la prevederile Ordinului 222/2008 (Anexa 1, art.1, alin.B4, lit.b) cu privire la aplicarea metodelor de prețuri de transfer astfel *"...Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer sugerează o preferință pentru aplicarea metodei comparării prețurilor....."*, reținem că ordinul menționat nu stabilește prioritatea unei metode sau a alteia, ci folosirea celei mai adecvate.

b) Referitor la mențiunea formulată de contestatară, precum că echipa de inspectie fiscala a luat la cunostinta faptul ca *"Analiza in justificare a preturilor practicate cu afiliatii a fost bazata pe metoda compararii preturilor, prin comparabile interne, preturile fiind stabilite pe baza compararii cu cele de vanzare catre parti independente, societatea incadrandu-se in intervalul de comparare....echipa de inspectie fiscala nu a contestat utilizarea metodei compararii preturilor aceasta fiind implicit acceptata"* reținem că acest paragraf a fost scos din contextul general al raportului de inspectie fiscală, aceasta referindu-se la prezentarea metodelor folosite de către contribuabil în justificarea prețurilor de tranzacționare cu afiliații precum și concluziile trase de către acesta pentru analiza sa.

De asemenea, se reține că nu a fost respinsă metoda utilizată de către societate privind tranzacțiile reprezentând livrări către afiliați, ci s-a concluzionat că studiile de comparabilitate efectuate de contribuabil nu au fost argumentate în așa manieră încât să poată oferi certitudinea că sunt îndeplinite toate condițiile pentru a compara tranzacțiile derulate cu entități afiliate cu tranzacțiile similare derulate cu companii independente, respectiv nu a fost realizată compararea fiecărei tranzacții și nu s-a ținut cont de toate elementele ce pot influența prețul, conform pct.25 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.1.42 din Ghidului OECD: *"Ideal, pentru a se ajunge la cea mai precisa aproximare a valorii corecte de piata, principiul lungimii de brat ar trebui sa se aplice tranzactie cu tranzactie"*.

Având în vedere cele reținute, prezentăm modul în care s-a efectuat analizarea informatiilor prezentate pentru justificare a preturilor de catre contestatară a operatiunilor de achizitie de srot de soia prezentate în dosar, urmare căreia au rezultat următoarele:

- nu au fost efectuate ajustări privind cantitățile, acestea nefiind prezentate, însăși diferența în comparare cu numărul de contracte independenți-afiliați fiind semnificativă;
- nu s-au efectuat analize pentru fiecare tip de produs, respectiv ANY Soyabeanmeal feed dehulled, BR Soyabeanmeal feed dehulled, US Soyabeanmeal feed dehulled, RO Soyabeanmeal feed dehulled 44%, analiza efectuându-se pe cumulat sub denumirea de *"srot de soia"*;
- pentru tipul de produs US Soyabeanmeal feed dehulled și RO Soyabeanmeal feed dehulled 44%, nu au fost prezentate informații privind comparabile interne;
- compararea mediei prețului de achiziție de la afiliați cu mediana prețurilor de achiziție de la independenți este lipsită de fundament logic, fiind efectuată doar pentru a putea realiza încadrarea în prețurile de piață.

Astfel, în calculul efectuat de către organele de inspectie fiscală, pe baza datelor furnizate de către contestatară în anexa 3 - achiziții de srot de



soia, în compararea pe tip de produs a mediei prețurilor practicate cu independenții față de media prețurilor practicate cu afiliații pentru anul 2011 și 2013 societatea achiziționează de la afiliați cu un preț mult mai mare decât de la independenți (683,58 față de 603,73 2013 ANY Soyabeanmeal feed dehulled; 404,33 față de 336 BR Soyabeanmeal feed dehulled), iar anul 2012 este influențat de achiziții de la afiliați pentru care nu s-au prezentat comparabile interne.

Chiar și pe cumulat produs societatea achiziționează de la afiliați cu un preț mai mare decât de la independenți în anul 2011 (404,33 față de 336).

În concluzie, raționamentul contestatarii cu privire la studiile de comparabilitate efectuate nu este în măsură a asigura justificarea prețurilor practicate cu afiliații, **cu atât mai mult cu cât susținerea acestuia privind corectitudinea comparării mediei cu mediana nu poate avea fundament logic.**

c) În ceea ce privește „Nerespectarea de către echipa de inspecție fiscală a prevederilor legale cu privire la modul de aplicare a metodei marjei nete” reținem că studiul de comparabilitate efectuat de contribuabil nu a fost argumentat încât să poată oferi certitudinea că sunt îndeplinite toate condițiile pentru a compara tranzacțiile de la entități afiliate cu tranzacțiile similare de la companii independente, întrucât în dosarul prețurilor de transfer, nu se justifică cuantumul prețurilor practicate astfel încât să se poată concluziona că acestea respectă principiul valorii de piață.

Astfel, este adecvată, pentru analiză, utilizarea metoda marjei tranzacționale nete care compară activitatea desfășurată de către societăți comparabile, având în vedere funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și materializate și activele efectiv utilizate, prin prisma unui indicator de profitabilitate ales în funcție de profilul societății analizate și disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul de analiză. Metoda presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale părții testate cu indicatori financiari de profit ai unor independenți comparabili.

Concret, organele de inspecție fiscală au verificat dacă societatea testată are aceeași profitabilitate ca și companii independente comparabile care nu au tranzacții pe criterii de afiliere iar comparabilitatea pe bază de produs nu este criteriul esențial.

Metoda marjei nete tranzacționale este mai puțin sensibilă la diferențele funcționale între societatea analizată și societăți terțe selectate și implică calcularea marjei nete a profitului obținut de o persoană în urma unei sau mai multor tranzacții cu persoane afiliate și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în relațiile cu

persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Asemănarea caracteristicilor bunurilor sau serviciilor tranzacționate are relevanță când se compară prețurile practicate în tranzacțiile controlate cu cele practicate în tranzacțiile necontrolate- metoda comparării prețurilor și nu metoda marjei nete.

Caracteristicile bunurilor și serviciilor sunt relevante în cazul metodei comparării prețurilor, care compară subiectul tranzacției și care cere, în general, ca diferențele de produs **fie să nu aibă nici un efect asupra prețului, fie să nu afecteze în mod semnificativ prețul.**

Astfel compararea s-a efectuat pentru societăți cu profil funcțional similar cu cel al societății analizate, comparabilitatea fiind asigurată prin criteriile de selecție utilizați, criteriile identice cu cele utilizate de contribuabil pentru analiza efectuată de către acesta utilizând aceeași metodă.

Ajustarea sumelor reprezentând conturile 707, 709 și 607 atunci când a fost calculată rata rentabilității costurilor totale pentru societatea analizată, a fost efectuată pentru a crea condiții de comparabilitate suficiente cu societățile comparabile. Operarea acelorasi ajustări și pentru societățile comparabile, necesită apelarea la baze de date care nu sunt disponibile **public** acest lucru fiind contrar prevederilor liniilor directoare privind prețurile de transfer emise de OECD.

În dosarul prețurilor de transfer se menționează ca societatea .X. SRL a folosit în realizarea analizei comparative și o altă bază de date la care nu are acces administrația fiscală, respectiv **baza de date TPSoft**, bază de date ce nu este disponibilă public, fără a da posibilitatea certificării de către echipa de inspecție fiscală a informațiilor prezentate de contribuabil, fiind ascunsă sursa, modul de colectare și prelucrare a datelor, certificarea bazei de date, etc, încălcând prevederile liniilor directoare privind prețurile de transfer emise de OECD.

De altfel, privind modul de prezentare a rezultatelor companiei raportat la indicatorul financiar "*rata rentabilității costurilor totale*" (RRCT%) din punct de vedere al producției de uleiuri și șroturi, în dosarul prețurilor de transfer au fost selectate **doar anumite** venituri, anumite cheltuieli directe și indirecte (fără prezentarea modului de alocare/stabilire a acestora), venituri și cheltuieli din washout (sume care reprezintă penalități de neefectuare a contractelor încheiate doar cu afiliații, sume alocate în mod arbitrar de către societate pentru activitatea de producție), iar pentru societățile comparabile **nu s-au efectuat aceleași ajustări**, stabilindu-se în mod artificial marje de rentabilitate ce se situează în intervalul comparativ sau peste limita superioară a acestuia

Astfel, referitor la argumentul contestatarii privind aprecierile asupra faptului că în raportul de inspecție la calculul indicatorului de profitabilitate "*rata rentabilității costurilor totale*" scrie că s-au ajustat de către echipa de

inspecție fiscală indicatorii RRCT% pentru toate societățile cuprinse în eșantionul de comparare și de fapt în anexa de calcul nu s-au regăsit aceste ajustări, considerăm ca fiind nefondate aprecierile făcute de către contestatară, în fapt, ajustarea prin eliminarea conturilor 707, 709, 607 a fost efectuată doar pentru societatea .X. SRL.

d) În ceea ce privește *"Determinarea eronată a marjei de profit obținută din activitatea de producție de către .X. RO prin ignorarea cheltuielilor indirecte aferente activității de distribuție și a cheltuielilor generale și de administrație ale Companiei în legătura cu tranzacțiile desfășurate"* se reține că Ghidul OCDE recomandă aplicarea metodelor tranzacționale tradiționale și în unele situații a metodelor marjei tranzacționale nete și a împărțirii profitului, în condițiile în care experiența practică a demonstrat că datorită problemelor generate de lipsa disponibilității datelor sunt mai frecvent utilizate metodele profitului tranzacțional, în special metoda marjei nete.

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

De altfel, privind modul de prezentare a rezultatelor companiei (RRCT%) din punct de vedere al producției de uleiuri și șroturi, ca date financiare au fost alese pentru societate **doar anumite** venituri, anumite cheltuieli directe și indirecte (fără prezentarea modului de alocare/stabilire a acestora), venituri și cheltuieli din washout (sume care reprezintă penalități de neefectuare a contractelor încheiate doar cu afiliații, sume alocate în mod arbitrar de către societate pentru activitatea de producție), iar pentru societățile comparabile nu s-au efectuat aceleași ajustări, stabilindu-se în mod artificial marje de rentabilitate ce se situează în intervalul comparativ sau peste limita superioară a acestuia.

Din analiza informațiilor cuprinse în capitolele dosarului preturilor de transfer, la care se face trimitere în punctul de vedere formulat de contribuabil, s-a constatat faptul că valorile indicatorilor corespunzători tranzacțiilor derulate de .X. cu afiliații, tranzacții pentru care s-a utilizat suplimentar metoda marjei nete (RRCT%) pentru justificarea nivelului preturilor practicate, în completarea metodei comparării prețurilor, este atât

în intervalul comparativ cât și peste limita superioară a intervalului de comparare. Totodată valorile indicatorului RRCT% corespunzător activității totale operaționale (de exploatare), situându-se în afara intervalului în anii 2011, 2012 și 2013, rezultând **diferențe semnificative între randamentul tranzacțiilor intragrup și randamentul activității per ansamblu.**

**În consecință**, dacă se pleacă de la premiza că tranzacțiile cu persoanele afiliate sunt la prețul pieței atunci, în condițiile în care pierderea operațională nu a fost justificată, se ridică întrebarea dacă cuantumul cheltuielilor operaționale aferente altor activități au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în caz contrar conform prevederilor ghidului OECD ar trebui avute în vedere **următoarele considerente:**

- o întreprindere independentă nu ar tolera pierderi care continuă la nesfârșit;

- o întreprindere independentă ce înregistrează pierderi recurente va înceta în cele din urmă să deruleze afaceri în termeni și condiții generatoare de pierderi, precum și faptul că **o entitate afiliată poate înregistra pierderi în situații precum:**

- este în stadiul de start-up (începere a afacerii);
- este în faza de penetrare pe piețe noi;
- lansează produse și servicii noi.

Totodată, la art 1.52 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer, este stipulat faptul că „...o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continuă pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în aceiași termeni....

Faptul că o entitate afiliată înregistrează pierderi în mod constant și continuu poate indica lipsa unei compensări adecvate. Astfel, în cazul prețurilor de transfer, se impune o analiză asupra cauzelor generatoare ale pierderii, fiind esențial a stabili dacă tranzacția controlată are conținut economic și este realizată după raționamente comerciale. Totodată pierderile trebuie să fie de natură comercială. În consecință ar fi de așteptat ca un contribuabil corect să dispună de documentare adecvată care să evidențieze factorii care au contribuit la generarea pierderii și care au sau nu legătură cu tranzacțiile dintre afiliați.

Față de argumentul contestat care contestă *modalitatea de calcul efectiv a veniturilor suplimentare* stabilite de către echipa de inspecție fiscală, respectiv că acestea s-au efectuat prin raportare la mediana intervalului de comparare și nu la acel punct din intervalul cuartilă care este cel mai apropiat de prețul tranzacției, se reține că ajustarea la nivelul medianei intervalelor cuartilare aferente eșantionului de societăți comparabile s-a efectuat conform prevederilor legale, respectiv Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr.222/2008, art.2 alin.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.."*

e) În ceea ce privește "Nulitatea absoluta partiala a Deciziei de impunere cauzata de neemiterea in prealabil a unei decizii de ajustare potrivit dispozitiilor art.93<sup>2</sup> din Codul de procedura fiscala" se reține că art.93<sup>2</sup> din Codul de procedură Fiscală reglementează o procedură de eliminare a dublei impuneri prin ajustarea veniturilor/cheltuielilor uneia dintre persoanele afiliate, în cazul tranzacțiilor dintre persoanele române afiliate.

Potrivit alin.(3) al art.93<sup>2</sup> ajustarea se decide și se efectuează de organul fiscal competent prin emiterea unei decizii de ajustare care stă la baza emiterii deciziei de impunere sau a unei decizii de nemodificare a bazei de impunere pentru afiliat, nu pentru societatea verificată, așa cum eronat a pretins contribuabilul.

Prin urmare, se reține că se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL, întrucât în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea veniturilor cu suma de .X. lei, reprezentând venituri suplimentare aferente activității de exploatare în perioada 2011-2013, atât timp cât societatea nu face dovada cu documente, informații și elemente care să justifice că organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea nerespectând legislația fiscală în vigoare, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

\*

\*

\*

În concluzie, având în vedere cele reținute la pct.1.1 și pct.1.2, se va respinge contestația societății pentru suma de .X. lei, reprezentand:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, în suma de.X. lei;



- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, în sumă de .X. lei, precum și:

- diminuarea pierderii fiscale în cuantum de .X. lei, aferent anului 2013.

## **2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- **impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice** .X. lei;

- **dobânzi/majorări de întârziere** .X. lei;

- **penalitate de întârziere** .X. lei.

**Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă pentru plățile la extern efectuate în perioada 2009-2013, societății îi pot fi aplicate prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Regatul Olandei, în condițiile în care societatea a plătit către beneficiarul de venit suma brută, fără a reține impozitul cuvenit bugetului general consolidat astfel încât cel care suportă impozitul este o persoană juridică română care nu poate fi subiect al convenției de evitare a dublei impuneri.**

**În fapt**, în perioada 2009-2013, .X. SRL a plătit către partea afiliată .X. B.V. suma de .X. lei reprezentând dobânzi aferente împrumuturilor primite de la aceasta, fără a deține certificatele de rezidență fiscală la data plăților. Din totalul dobanzilor plătite, suma de .X. lei reprezintă dobânzi care depășesc nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută și nivelul ratei dobânzii de referință pentru împrumuturile în lei publicate trimestrial.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL nu a constituit, nu a înregistrat și nu a virat impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de .X. lei, respectiv cota de 16 % asupra veniturilor brute realizate în sumă de .X. lei, societatea nerespectând prevederile art.115 alin.1) lit.b), art.116 alin.2) lit.d) și ale art.118 alin.1) pct.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au calculat accesorii în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede în perioada 2009-2013:

*art.118 - Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri*

*(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 realizării 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 titlului V. 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 al Asociației Europene a Liberului Schimb 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 titlul V, 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.”*

Totodată la art.11 din Legea nr.85/1999 privind ratificarea Convenției dintre România și Regatul Olandei, se prevede:

*“1. Dobânzile provenite dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în acel celălalt stat.*

*2. Totuși aceste dobânzi pot fi, de asemenea, impuse și în statul contractant din care provin, în conformitate cu legislația acelu stat, dar, dacă beneficiarul efectiv al dobânzii este un rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu va depăși 3% din suma brută a dobânzii.(...)*

*8. Atunci când, datorită relațiilor speciale existente între plătitor și beneficiarul efectiv sau între ambii și o altă persoană, suma dobânzilor, ținând seama de creanța pentru care sunt plătite, depășește suma care s-ar fi convenit între plătitor și beneficiarul efectiv în lipsa unor astfel de relații, prevederile prezentului articol se aplică numai la această ultimă sumă menționată. În acest caz partea excedentară a plăților este impozabilă*

*potrivit legislației fiecărui stat contractant, ținându-se seama de celelalte prevederi ale prezentei convenții.*

Totodată, în cadrul Convenției s-a semnat și un Protocol care la pct.IX. referitor la art.11, se menționează: *"Independent de prevederile paragrafului 2 al art.11, dacă și atâta timp cât Olanda, conform legislației interne, nu percepe impozite prin reținere la sursă asupra dobânzilor plătite unui rezident al celuilalt stat contractant, cota de impozit stabilită în paragraful 2 al art.11 va fi redusă la zero."*

Conform pct.12 din HG nr.44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reglementează impunerea dobânzilor, astfel:

*„Norme metodologice:*

*12. (1) Dispozițiile alin.2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, care reglementează impunerea în țara de sursă a acestor venituri, se aplică cu prioritate. În cazul când legislația internă prevede în mod expres o cotă de impozitare mai favorabilă sunt aplicabile prevederile legislației interne.*

*(2) Dispozițiile alin.2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri derogă de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din convențiile respective.*

*(3) Aplicarea alin.2 al articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri care prevăd impunerea în statul de sursă nu conduce la o dublă impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal pentru impozitul plătit în România, în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri."*

Față de prevederile legale de mai sus reiese că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri beneficiarul venitului are obligația de a prezenta, în termenul de prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit, precum și să facă dovada suportării de către el însuși a impozitului cuvenit bugetului general consolidat din suma brută încasată din România.

În situația în care beneficiarul nerezident de venit primește suma brută, iar plătitorul suportă el însuși impozitul cuvenit bugetului, firma nerezidentă iese de sub incidența prevederilor convenției, iar plătitorul de venit nu poate solicita aplicarea convenției pentru impozitul plătit de el întrucât convenția de evitare a dublei impuneri se aplică nerezidenților, iar nu rezidenților.

Se reține că potrivit dispozițiilor pct.12 alin.9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitoare la art.118:

*„Prevederile titlului V 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.13 alin.(1) ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit.”*

Din documentele existente la dosarul cauzei se retin următoarele:

1. în perioada 01.01.2009 – 31-12.2013 .X. SRL a efectuat plăți de dobanzi și capitalizări de dobanzi în împrumuturi aferente împrumuturilor contractate de la .X. BV pe baza următoarelor contracte:

- a) *Contractul de finanțare pe termen scurt din 5.03.2007;*
- b) *Contractul de cont curent din 1.09.2008;*
- c) *Contractul pe termen lung din 02.08.2005;*
- d) *Contractul pe termen lung de tip revolving din 25.02.2011 (care înlocuiește Contractul de finanțare pe termen scurt din 05.03.2007);*
- e) *Contractul de împrumut din 11.07.2012.*

- conform situațiilor privind cheltuielile cu dobânzile înregistrate în contabilitatea .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2009 – 2013 s-au evidențiat obligații de plată pentru dobanzi aferente creditului acordat de .X. BV Olanda în suma totală de .X. lei, astfel:

- În anul 2009 în suma totală de .X. lei;
- În anul 2010 în suma totală de .X. lei;
- În anul 2011 în suma totală de .X. lei;
- În anul 2012 în suma totală de .X. lei;
- În anul 2013 în suma totală de .X. lei.

2. situația dobânzilor care depășesc nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei și nivelul ratei dobânzii anuale pentru împrumuturile în valută se prezintă, astfel:

- anul 2009 – dobanzi în suma de .X. lei;
- anul 2010 – dobanzi în suma de .X. lei;
- anul 2011 – dobanzi în suma de .X. lei;
- anul 2012 – dobanzi în suma de .X. lei;
- anul 2013 – dobanzi în suma de .X. lei,

3. conform art.5.4 din contractul de împrumut din anul 2007, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, .X. SRL și-a asumat următoarea obligație: *“Debitorul trebuie să achite toate sumele fără nici un fel de*

*deducere a impozitului, cu exceptia cazului in care deducerea impozitului este ceruta de lege. Daca deducerea impozitului este ceruta de lege, suma platii efectuate de Debitor va fi majorata cu suma care (dupa efectuarea deducerii impozitului) ajunge la o suma egala cu plata care ar fi fost datorata daca nu ar fi fost necesara deducerea impozitului.”*

Față de această clauză contractuală, se reține că impozitul pe venit este un impozit cu reținere la sursă și indiferent de clauzele contractuale acceptate de părțile contractuale, trebuie respectate prevederile legale.

4. prin adresa nr..X./21.07.2015 organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea tuturor certificatelor de rezidenta fiscala emise de autoritatile competente, depuse la .X. SRL de beneficiarii veniturilor, aferente perioadei 01.01.2009 – 31.12.2013,

5. cu adresele nr..X./03.08.2015 si nr..X./01.09.2015, inregistrate la A.J.F.P. .X. – Inspectie Fiscala, s-au transmis in format electronic o parte din certificatele de rezidenta fiscala emise de autoritatile competente, respectiv pentru anii 2009, 2010, 2012 si 2013 care prezintă ca data de emitere a certificatelor de rezidenta fiscala **15 iunie 2015**, ulterior datei transiterii avizului de inspectie fiscala pentru impozitul pe veniturile nerezidentilor.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că societatea contestatară a virat persoanei afiliate suma brută fără reținerea impozitului în baza contractului încheiat.

Or, așa cum reiese din adresa nr..X./20.04.2010 emisa de Directia Legislatie Impozite Directe din cadrul Ministerului Finantelor Publice, pe care chiar contestatară o prezintă în susținere, „Numai în situația în care beneficiarul veniturilor prezintă înainte de efectuarea plăților de către plătitorul de venituri un certificat de rezident fiscal valabil pentru beneficiarul veniturilor emis de autoritatea competentă din țara beneficiarului venitului, iar cota prevăzută în Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu statul beneficiarului venitului este zero se vor aplica prevederile Convenției.”

Astfel, deși potrivit protocolului încheiat în aplicarea art.11 din Convenția dintre România și Regatul Olandei, *dacă și atâta timp cât Olanda, conform legislației interne, nu percepe impozite prin reținere la sursă asupra dobânzilor plătite unui rezident al celuilalt stat contractant, cota de impozit stabilită în paragraful 2 al art.11 va fi redusă la zero*, întrucât contestatară nu a făcut dovada prezentării certificatelor de rezidentă fiscală valabile pentru beneficiarul veniturilor emis de autoritatea competentă din țara beneficiarului venitului, înainte de efectuarea plăților de către plătitorul de venituri, organul de soluționare a contestației reține că societatea avea obligația aplicării prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.



Referitor la argumentul *“doar un singur contract, si anume Contractul de finantare pe termen scurt din 5.03.2007, contine o asemenea clauza ce prevede majorarea sumei platilor de dobanda efectuate de Societate cu suma care, dupa deducerea impozitului, ar fi ajuns la o suma egala cu dobanda datorata. Totusi, interpretarea echipei de inspectie fiscala a fost extinsa inclusiv asupra platilor de dobanda efectuate de catre Societate in baza unor contracte de imprumut care nu prevedeau o asemenea clauza.”* nu poate fi reținut întrucât dobânzile plătite de contestatară nu sunt distinct prezentate, acestea fiind incluse în rata dobânzii.

În ceea ce privește platile de dobanzi peste limita BNR analizata in dosarul preturilor de transfer ca referinta (pag. 34 din RIF) iar pentru aceasta parte ar fi datorat impozit conform conventiei. Prin neimpozitarea acestei parti suplimentare de dobanda platita partii afiliate (pag. 36 din RIF), practic societatea nu a aplicat prevederile conventiei, iar organele de inspectie fiscală aplicand prevederile Codului fiscal.

Astfel, având în vedere că .X. SRL a plătit persoanei juridice nerezidente .X. B.V. din Olanda suma brută de .X. lei reprezentând dobânzi aferente împrumuturilor primite de la aceasta, fără să constituie, înregistreze și vireze impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente la nivelul din convenția de evitare a dublei impuneri, societății nu îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri deoarece impozitul datorat de nerezident este suportat de plătitorul de venituri, aspect necontestat de .X. SRL, situație în care se aplică prevederilor art. 116, alin.2 lit.d) din Codul fiscal.

Astfel, conform prevederilor art.116, alin.2, lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozitiile pct.12, alin.9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitoare la art.118, la calculul impozitului pe venitul obținut din România de persoana juridică nerezidentă .X. B.V. din Olanda, se aplică cota de 16 % asupra veniturilor brute realizate.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe veniturile obținute din România de persoanele juridice nerezidente .X. B.V. din Olanda în sumă de **.X. lei**.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice, întrucât prin prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru suma de **.X. lei**, iar prin contestație nu se aduc

argumente cu privire la modul de calcul al acestora, în temeiul principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice.

**3. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei,

**3.1. Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația ajustării TVA în sumă de .X. lei, aferenta bunurilor de capital casate înainte de expirarea duratei normale de funcționare, a stocurilor de materiale și piese de schimb și a investițiilor în curs casate pentru care a beneficiat de drept de deducere la achiziție și care nu a fost recuperate din valoarea investițiilor în curs și a stocurilor de materiale.**

**În fapt,** în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.148 alin.1 și art.149 alin.(1) lit.a) și alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.53 alin.1 și pct.54 alin.9 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare la Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, stabilind următoarele:

- .X. lei reprezentând ajustarea TVA aferenta bunurilor de capital casate înainte expirării duratei normale de funcționare și pentru care valoarea recuperata din casarea bunurilor de capital este zero lei,
- .X. lei reprezentând ajustarea TVA aferenta investițiilor în curs (componente rafinare ulei, separator metale, cupe elevator ghidaje, etc.), casate conform Hotararii Consiliului de Administratie al SC .X. SRL din data de 30.06.2011,
- .X. lei reprezentând ajustarea TVA aferenta stocurilor de materiale casate conform Hotararii Consiliului de Administratie al SC .X. SRL din data de 30.06.2011 și pentru care s-a consemnat în procesele verbale de casare ca nu s-a recuperat nimic din valoarea investițiilor în curs și a stocurilor de materiale.

**În drept,** potrivit art.148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la data de 30.06.2011, prevede:

**„Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital**

*În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:*

*a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;*

*b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;*

*c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere."*

iar la pct.53 alin.(1) și alin.(6) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

*"(1) Potrivit prevederilor art. 148 din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Ajustarea taxei deductibile se efectuează numai în situația în care nu are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă, prevăzută la art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal.*

*(6) În baza art. 148 lit. c) din Codul fiscal, în orice situații în care persoana impozabilă care desfășoară operațiuni care dau drept de deducere va desfășura operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și în situația în care persoana impozabilă a alocat direct un anumit serviciu pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior serviciul respectiv este utilizat pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, persoana impozabilă trebuie să ajusteze taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate la data modificării intervenite. Ajustarea dreptului de deducere se efectuează și pentru bunurile mobile aflate în stoc, în situația în care persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere și nu se aplică prevederile referitoare la livrările către sine. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial."*

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale mai sus citate, în condițiile în care nu are loc o livrare sau o prestare către sine efectuată de persoana impozabilă, potrivit prevederilor stipulate la art.128 alin. (4) sau art.129 alin. (4) din Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital, conform art.149 din Codul fiscal, se ajustează, ajustarea reprezentând în

această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial.

Cu alte cuvinte, pentru serviciile achiziționate, pentru care persoana impozabilă și-a exercitat inițial dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și care ulterior achiziționării, urmare unor modificări intervenite care au determinat schimbarea situației inițiale, nu mai sunt utilizate de către persoana impozabilă în activitatea sa, pentru a fi destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, aceasta are obligația, ca la data care intervine modificarea și numai în condițiile în care nu se aplică prevederile referitoare la prestările către sine, să ajusteze taxa pe valoarea adăugată, proporțional cu serviciul neutilizat.

În ceea ce privește bunurile de capital, sunt aplicabile prevederile art.149 alin.(1) lit.a) și lit.d), alin.(4) lit.a) pct.2 și lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la data de 30.06.2010, prevede:

*„ART. 149 - Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital*

*(1) În sensul prezentului articol:*

*a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; (...)*

*d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, 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.”*

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

*a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă: (...)*

*2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei; [...]*

*d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;(...)”*

coroborate cu pct.54 alin.(5) și alin.(9) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*“(5) Începând cu anul 2008, conform art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri. [...]*

*(9) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la art.49 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal se efectuează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau, după caz, o douăzecime pe an din valoarea taxei deduse inițial, fiind operată în decontul TVA aferent perioadei fiscale în care bunurile de capital își încetează existența, cu excepția situațiilor prevăzute la alin. (7). Casarea unui bun de capital înainte de expirarea duratei normale de funcționare a acestuia nu este considerată livrare către sine, dar se aplică prevederile referitoare la ajustare, dacă bunul își încetează existența în cadrul perioadei de ajustare.”*

Prin urmare, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține obligația ajustării TVA dedusă pentru bunul de capital, în situația în care acesta este folosit de persoana impozabilă pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în situația în care bunurile de capital achiziționate construite sau modernizate nu sunt folosite în scopul operațiunilor taxabile, sau își încetează existența, taxa deductibilă aferentă acestora, se ajustează, iar 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.

Potrivit documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține:

- conform procesului verbal înregistrat sub nr..X./31.12.2009 Consiliul de administrație al .X. SRL aproba la casare mijloace fixe, subansamble, componente și alte materiale având o valoare de inventar în suma de .X. lei. Casarea efectivă și scoaterea din gestiune a mijloacelor fixe s-a efectuat în data de 30.06.2010, în condițiile în care în data de 16.06.2010 se întocmește un proces verbal de casare, unde pe lângă mijloacele fixe aprobate la casare în anul 2009 sunt casate și stocuri de



materiale, piese de schimb, echipamente de protectie si obiecte de inventar dupa cum urmeaza:

1. mijloace fixe uzate moral si fizic in valoare de .X. lei care fac imposibila utilizarea in continuare si pentru care s-a constituit provizion de depreciere in suma de .X. lei - valoarea recuperata la data casarii 0 lei,

2. stocuri de materiale, piese de schimb, echipamente de protectie si obiecte de inventar degradate in valoare de .X. lei pentru care s-a constituit provizion de depreciere in suma de .X. lei.

- Conform hotararii Consiliului de Administratie al .X. SRL, fara numar de inregistrare din data de 30.06.2011, s-au aprobat urmatoarele :

1. casarea mijloacelor fixe in valoare de .X. lei si scaderea lor din evidenta avand in vedere faptul ca sunt inutilizabile ca urmare a deprecierei morale si fizice si pentru care s-a constituit provizion de depreciere in suma de .X. lei - valoarea recuperata la data casarii 0 lei,

2. scoaterea din evidenta a investitiilor in curs (componente rafinarie ulei - separator metale, cupe elevator, ghidaje transport, rezervor apa, pompe, coloane etc, achizitionate de la .X. SA conform facturii nr..X./13.07.2007 si inregistrate in ct.231) in suma de .X. lei ca urmare a deprecierei morale si fizice pentru care s-a constituit provizion de depreciere in suma de .X. lei – valoarea recuperata la data casarii 0 lei,

3. casarea si scoaterea din evidenta a stocurilor de materiale si piese de schimb care au devenit inutilizabile ca urmare a degradarii in suma totala de .X. lei pentru care s-a constituit provizion de depreciere in suma de .X. lei – valoarea recuperata la data casarii 0 lei.

Contestatară prezintă la dosarul cauzei următoarele documente:

- Hotararea Consiliului de Administratie al SC .X. SRL din data de 16.06.2010;

- „*Propuneri casare inventar 2009*”, semnata de catre reprezentantii comisiei de inventariere si de catre directorul de fabrica:

- Proces verbal nr..X./23.11.209 privind rezultatele inventarierii la data de 19.11.2009,

- Proces verbal nr..X./23.12.2009 privind rezultatele inventarierii la data de 17.12.2009,

- declarație inventar și lista cu mijloacele fixe Crushing din data de 17.12.2009,

- Procesul verbal de casare nr. .X./31.12.2009 prin care bunurile de capital au fost casate,

- factura nr..X./20.07.2012 și nr..X./03.08.2011 reprezentând „*deșeuri fier vechi nepregătit*”,

- Hotararea Consiliului de Administratie al SC .X. SRL din data de 30.06.2011.

Având în vedere aceste documente prezentate de către contestatară și prevederile legale în materie, organul de soluționare reține următoarele:

- factura nr..X./20.07.2012 și nr..X./03.08.2011 reprezentând „*deșeuri fier vechi nepregătite*” nu justifică intenția de a valorifica mijloacele fixe propuse pentru casare sau a materialelor rezultate în urma dezmembrării mijloacelor fixe, întrucât nu există documente din care să rezulte dezmembrarea mijloacelor fixe și obținerea de deșeu fier vechi, respectiv proces verbal de dezmembrare,

- nu s-au prezentat documente din care să rezulte intenția valorificării acestor bunuri (înregistrate ca investiții în curs) nici documente care să demonstreze dezmembrarea acestora sau valorificarea materialelor rezultate în urma dezmembrării sau documente din care să rezulte distrugerea acelor materiale ce nu au putut fi valorificate, respectiv documente din care să rezulte intenția de valorificarea a acestor bunuri, procese verbale de casare, procese verbale de dezmembrare și materialele rezultate în urma dezmembrării acestor bunuri, procese verbale de distrugere a bunurilor ce nu au putut fi valorificate, documente din care să rezulte valorificarea fierului vechi rezultat din casare.

În ceea ce privește argumentul contestatarii „*Societatea a valorificat toate bunurile de capital casate prin vânzarea de deseuri, ca urmare a casării acestora. A se vedea în acest sens procesul verbal de casare nr. .X./31.12.2009 prin care bunurile de capital au fost casate, unde este menționată cantitatea de fier vechi și deseuri care a reieșit în urma dezmembrării, precum și un exemplu de factura pentru vânzarea deșeurilor rezultate din casarea bunurilor de capital.*” se reține că din documentele prezentate la dosarul contestației nu rezultă distrugerea investițiilor în curs și stocurilor de materiale casate așa cum eronat a menționat contestatară, aceasta fiind și într-o gravă eroare confundând noțiunile de « *proces verbal de casare* » cu « *proces verbal de distrugere* » care sunt două documente separate în condițiile în care distrugerea unor materiale se realizează după aprobarea casării.

Așadar, având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că urmare scoaterii din evidențe a bunurilor de capital, investițiilor și stocurilor casate, prezentate în anexa nr.29 la raportul de inspecție fiscală, înainte de a fi amortizate complet, iar casarea investițiilor în curs nu au dat naștere unei operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, acestea nemaiputând fi utilizate de către .X. SRL în activitatea sa, respectiv pentru a fi destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile, astfel că taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere integral, trebuia ajustată proporțional cu valoarea rămasă neamortizată la momentul la care

a intervenit evenimentul care a generat ajustarea, respectiv să ajusteze taxa pe valoarea adăugată, proporțional cu serviciul neutilizat.

În ceea ce privește argumentul societății contestatăre în susținerea nelegalității efectuării de către echipa de inspecție fiscală a ajustării taxei pe valoarea adăugată, respectiv faptul că *“dreptul de deducere nu ar trebui limitat, in conditiile in care societatea a dispus si a efectuat casarea acestora pe motiv ca, din motive obiective, acestea au devenit inutilizabile pentru activitatea societatii”*, acesta nu este de natură să combată sau să înlăture constatarile organelor de inspecție fiscală și încadrarea acestora în temeiul de drept, ci din contră confirmă și întărește faptul că bunurile de capital, investițiile în curs și stocurile casate, odată cu scoaterea din evidențe nu mai sunt utilizate de către .X. SRL în activitatea sa pentru desfășurarea de operațiuni taxabile, reprezentând din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un bun/serviciu neutilizat.

În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia ajustarea conform încadrării menționate de organele de inspecție fiscală are loc doar în ipoteza în care bunurile de capital, investițiile în curs și stocurile sunt neutilizate, or acestea au fost utilizate, așa cum de altfel au constatat și organele de inspecție fiscală, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât interpretarea dată de către contestatară prevederilor legale în baza cărora echipa de inspecție fiscală și-a întemeiat impunerea în raport de situația de fapt constatată nu este conformă cu intenția legiuitorului astfel cum a fost reglementată la art.148 din Codul fiscal, și anume, așa cum s-a explicat mai sus, taxa pe valoarea adăugată deductibilă (potrivit art.125<sup>1</sup> pct.29 din Codul fiscal, *taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate*) aferentă bunurilor neutilizate se ajustează, ajustarea reprezentând în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial (potrivit art.125<sup>1</sup> pct.31 din Codul fiscal, *taxă dedusă reprezintă taxa deductibilă, care a fost efectiv dedusă*).

Referitor la invocarea de către societate a jurisprudenței Curții Europene de Justiție, cauzele C-37/95 Statul Belgian impotriva Ghent Coal Terminal NV precum si in cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) impotriva Statului Belgian, unde *“rezulta fara echivoc ca dreptul de deducere nu poate fi refuzat, limitat sau ajustat in situatii in care persoana impozabila a achizitionat bunuri, servicii sau a facut investitii cu intentia de a le folosi in legatura cu activitatea sa economica si operatiunile care dau drept de deducere a TVA, dar din motive obiective intentia nu a putut fi transpusa in practica”*, se reține că acestea nu sunt aplicabile speței întrucât societatea nu face dovada că a avut intenția de a

valorifica aceste bunuri și mai mult nu rezultă care au fost motivele obiective care nu au depins de voința ei, astfel că s-a aflat în imposibilitatea de a le utiliza în activitatea economică, generând astfel operațiuni taxabile.

În ceea ce privește invocarea Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare din data de 01.01.2016, se reține că aceasta nu are efect retroactiv, respectiv pentru perioada 2009-2013.

În ceea ce privește invocarea legislației europene, respectiv invocarea reglementărilor aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), organul de soluționare reține că aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte, directiva fiind transpusă în legislația națională a statelor membre UE.

În ceea ce privește tratamentul de TVA aplicabil în cazul bunurilor de capital casate înaintea expirării duratei normale de funcționare, investițiilor în curs și stocurilor casate, pentru care contestatara susține *“din coroborarea prevederilor exprese ale Directivei de TVA, clarificate și interpretate în sensul jurisprudenței CJUE, rezulta ca Directiva de TVA leaga ajustarea TVA aferenta bunurilor de capital de modificarile survenite în legătura cu dreptul de deducere a TVA exercitat inițial de persoana impozabila, modificari care echivaleaza cu diminuarea sumei de TVA pentru care persoana impozabila are drept de deducere. Or, o astfel de diminuare nu intervine în cazul bunurilor care își încetează existența din motive obiective sau circumstanțe care nu depind de voința persoanei impozabile. De altfel, Directiva de TVA nici nu prevede obligația ajustării TVA în cazul încetării existenței bunurilor de capital, în cuprinsul art.185 din Directivă”*, nu poate fi reținută întrucât cauza invocată are ca obiect *„Articolul 185 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, demolarea unor construcții, achiziționate împreună cu suprafața de teren pe care au fost edificate, efectuată în vederea realizării unui complex rezidențial în locul acestor construcții, nu determină o obligație de regularizare a deducerii inițiale a taxei pe valoarea adăugată aferente achiziționării construcțiilor menționate.”*, ceea ce nu este cazul în speță.

Referitor la argumentul societății contestatara potrivit căreia ajustarea impusa de organele de inspecție fiscală depășește sfera de reglementare instituită prin Codul fiscal, întrucât ajustarea TVA se impune în condițiile în care ar fi intervenit unul din evenimentele prevăzute la art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au încălcat principiul

neutralitatii TVA, acesta nu poate fi retinut intrucat societatea contestatoare face confuzie între ajustarea bazei impozabile prevăzută la art.138 și ajustarea taxei deductibile.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

**3.2. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care societatea nu aduce nicio motivație în susținerea propriei cauze.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./23.12.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei, astfel:

- .X. lei reprezentând ajustare TVA pentru bunuri de capital casate,
- .X. lei reprezentand ajustarea TVA aferenta investițiilor in curs care au fost casate,
- .X. lei reprezentând ajustarea TVA aferent stocurilor de materiale casate,
- .X. lei reprezentând diferența de taxa înregistrată în evidențele contabile ale societății și sumele declarate prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal,
- .X. lei reprezentand taxa colectata aferenta unei livrari intracomunitare pentru care clientul SC .X. SRL nu avea calitatea de platitor de TVA la momentul efectuării livrării.

Deși, societatea contestă cuantumul total al TVA stabilită suplimentar prin decizia de impunere, prin contestație înțelege să aducă argumente doar pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, reprezentând TVA ajustată pentru trei categorii de bunuri care au fost casate de către .X., respectiv: bunuri de capital, investiții în curs și stocuri.

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

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*



- c) *motivele de fapt și de drept;*  
d) *dovezile pe care se întemeiază ”;*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*[...]*

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

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

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

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

*„ART. 276*

#### ***Soluționarea contestației***

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

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

*„Art. 249*

#### ***Sarcina probei***

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

*Art. 250*

#### ***Obiectul probei și mijloacele de probă***

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

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

„ART. 73

**Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

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

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

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

Se reține că .X. SRL deși contestă întregul quantum al obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ atacat, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept pentru TVA în sumă de .X. lei.

Astfel, întrucât .X. SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, se va respinge contestația ca nemotivată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**3.3. În ceea ce privește:**

**- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**

- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste obligații fiscale sunt datorate în cuantumul stabilit în condițiile în care accesoriile urmează soarta obligațiilor principale.

**În fapt**, pentru TVA în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

Pentru TVA aferenta bunurilor de capital casate înainte de expirarea duratei normale de functionare, a stocurilor de materiale si piese de schimb cat si a investitiilor in curs casate s-a respins ca neîntemeiată contestația, iar pentru TVA analizat la cap.III pct.3.2. s-a respins contestația ca nemotivată.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

*„ART.119*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

*ART.120*

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

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, cota aplicată și perioada pentru care au fost calculate accesoriile, în baza principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate in prezenta decizie, se

**DECIDE**

96/98  
98989898

www.anaf.ro

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. SRL, împotriva:**

**1.1. Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F\_.X./23.12.2015** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei impozit pe veniturile obținute în România nerezidenți persoane juridice,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute în România nerezidenți persoane juridice,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute în România nerezidenți persoane juridice,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată, și

**1.2. Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./04.01.2016** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., privind diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2013 cu suma de .X. lei.

**2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F\_.X./23.12.2015** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

**3. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F\_.X./23.12.2015** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

**DIRECTOR GENERAL,  
.X.**

98/98  
98989898

[www.anaf.ro](http://www.anaf.ro)