

DECIZIA nr. 1.547 din 29.04.2021
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.R.L. înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub
nr. BVR_REG2 .x./06.11.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresele nr. .x./03.11.2020 și nr. .x./30.12.2020, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG2 .x./06.11.2020 și BVR_REG2 .x./06.01.2021, cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L., CUI RO..., J..., cu sediul în .X., str. .X., nr. .x., cod poștal .x., jud. .X.

Obiectul contestației, înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. .x./23.10.2020, îl constituie următoarele acte administrative, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., suma totală contestată fiind **.x1. lei**:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.x./28.08.2020, emisă de A.J.F.P. .X. – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.x./28.08.2020, comunicată în data de 08.09.2020, conform semnăturii reprezentantului societății, aplicată pe adresa nr. .x./07.09.2020, prin care a fost stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .x2. lei;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./28.09.2020, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 08.10.2020, prin care s-a stabilit accesorii în sumă totală de .x3. lei, din care accesorii aferente impozitului pe profit contestat sunt în sumă de .x4. lei;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./28.09.2020, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 08.10.2020, prin care s-a stabilit penalități de nedeclarare în sumă de .x5. lei.

Urmare cererii de susținere orală a contestației, conform prevederilor art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a avut loc ședința de susținere orală a contestației, în acest sens organul de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. Brașov a încheiat Minuta ședinței nr. .x./04.03.2021, anexată la dosarul cauzei.

Constatând ca, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată, societatea consideră că măsurile dispuse de organul de control sunt lipsite de temei legal, având în vedere următoarele argumentele de fapt și de drept:

A. în legătură cu ajustările efectuate de organul fiscal în baza principiilor prețurilor de transfer:

A1. În legătură cu ajustările efectuate de inspecția fiscală asupra veniturilor obținute din tranzacția de producție și vânzare de semiremorci basculabile, în urma analizei dosarului de prețuri de transfer și a studiului de comparabilitate pregătite de societate în vederea demonstrării respectării principiului de piață, echipa de inspecție fiscală a procedat la respingerea unui număr de 2 societăți din setul final de societăți comparabile acceptate, respectiv Societate 1 S.A. și Societate 2 S.L. În corespondență cu eliminarea celor 2 societăți independente comparabile din rezultatele studiului de comparabilitate, organul fiscal a procedat la ajustarea intervalului intercuartilar calculat în baza rezultatelor financiare ale entităților independente selectate ca fiind comparabile, respectiv la ajustarea veniturilor din tranzacția de producție și vânzare de semiremorci basculabile derulate de societate cu entitățile afiliate în anii 2014, 2016, 2017 și 2018.

1. Principalul motiv invocat de organul fiscal în vederea respingerii societății Societate 1 S.A. este faptul că aceasta prezintă pierderi în perioada 2013-2015.

Societatea afirmă că înregistrarea de rezultate operaționale negative la nivelul unei societăți **nu** reprezintă un motiv legal sau întemeiat pentru a justifica respingerea societății din setul final de comparabile, în conformitate cu art. 8 din Ordinul nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer. Astfel, în cadrul aplicării metodei marjei nete (folosit în continuare metoda TNMM), comparația rezultatului societății .X., se face cu rezultatele obținute de entități independente comparabile, după ce sunt eliminate rezultatele extreme. Ori, așa cum rezultă din legislația contabilă și fiscală, rezultatul este reprezentat de diferența dintre venituri și cheltuieli, fiind astfel fie profit, fie pierdere. Așadar, nu se notează în legislația aplicabilă obligativitatea companiilor de a selecta doar societăți ce au înregistrat profituri, o astfel de selecție fiind în fapt nelegală și subiectivă, în contradicție totală cu principiile prețurilor de transfer.

Mai mult decât atât, respingerea unor societăți comparabile strict pe motivul că ar fi înregistrat pierderi ar însemna în fapt acceptarea ca și comparabile doar a societăților ce înregistrează profituri. Ori, în mod evident, acest fapt nu reflectă realitatea pieței de producție a semiremorcilor basculabile și, în același timp, reprezintă o abatere clară de la principiile prețurilor de transfer.

În plus, față de cele de mai sus, conform Ghidului OCDE, atât întreprinderile afiliate, cât și întreprinderile independente „pot suferi pierderi reale, fie din cauza costurilor mari de startup, a condițiilor economice nefavorabile, a ineficienței sau a altor motive legitime de business” (secțiunea D.3, articolul 1.129).

Referitor la invocarea organului de inspecție că Societate 1 S.A. nu prezintă date financiare pentru anii 2017 - 2018 în bazele de date Amadeus și Orbis, societatea menționează că deși această companie nu prezintă informații

financiare pentru acest interval de timp, sunt disponibile informațiile financiare pentru perioada 2013 - 2016. Luând în considerare acestea, în cadrul dosarului de prețuri de transfer, în scopul calculării intervalul intercuartilar, au fost utilizați doar indicatorii de profitabilitate ai companiei Societate 1 S.A. calculați în baza informațiilor financiare din anii 2013, 2014, 2015 și 2016, aceasta fiind respinsă din setul final de companii comparabile în anii 2017 și 2018.

Astfel, faptul că nu sunt incluse date financiare ale acestei societăți pentru anii 2017 și 2018 în bazele de date Amadeus și Orbis, reprezintă un motiv justificat de respingere a acestei societăți din analiza anilor 2017 și 2018 (cum de altfel a și procedat societatea în cadrul dosarului prețurilor de transfer), în același timp însă, **acesta nu este un motiv legal sau întemeiat de a respinge societatea din analiza anilor 2013, 2014, 2015 și 2016**, perioadă pentru care există informații disponibile public în vederea calculării indicatorului de profitabilitate.

Așadar, societatea nu este de acord cu decizia organului fiscal de a elimina compania Societate 1 S.A. din setul final de societăți comparabile și consideră că acceptarea acesteia în setul final de companii comparabile pentru anii 2013, 2014, 2015 și 2016 este în linie cu principiile prețurilor de transfer. Conform art. 8 din Ordinul 442, „Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi: [...] 2. **disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora**, pentru care contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer”.

De asemenea, societatea menționează că în completarea celor de mai sus, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, echipa de inspecție menționează că entitatea Societate 1 S.A. a fost activă în perioada 1980-2016 susținând că această informație a fost preluată din baza de date publică Orbis. Totuși, în analiza Anexei 12 a Raportului de inspecție fiscală, în cadrul căreia se prezintă informațiile extrase din baza de date Orbis, nu se menționează cu claritate perioada de activitate a societății Societate 1 S.A. Extrasul prezintă o singură afirmație în legătură cu acest aspect, respectiv „Compania este **posibil** să fi fost deregistrată de la registrul comerțului de care aparține întrucât nu au fost transmise situațiile financiare”. Ori, afirmația „este posibil” nu reprezintă o certitudine a acestui lucru, ci mai degrabă o presupunere inclusă în baza de date. În concluzie, singura certitudine cu privire la statusul societății Societate 1 S.A. furnizată de baza de date Orbis este că aceasta nu deține informațiile financiare ale companiei începând cu anul 2017, ceea ce nu înseamnă că aceste informații nu există sau că entitatea nu a fost activă.

Totodată, societatea reiterează că această entitate independentă comparabilă nu a fost selectată pentru analiza anilor 2017-2018, aceasta fiind utilizată doar în analiza de comparabilitate realizată pentru testarea caracterului de piață al tranzacției de producție și vânzare derulată în decursul anilor 2013-2016. Mai mult decât atât, în urma efectuării unei analize detaliate a acesteia, prezentată în detaliu și în cuprinsul dosarului de prețuri de transfer, societatea Societate 1 S.A. și implicit activitatea derulată de aceasta, îndeplinește criteriile de selecție în conformitate cu legislația prețurilor de transfer, astfel:

- societatea este clasificată ca fiind **activă în baza de date Amadeus**, astfel că .X. nu avea un motiv de a o respinge, iar potrivit art. 8 din Ordinul nr. 442, contribuabilii au dreptul de a pregăti analiza de prețuri de transfer în conformitate cu *„disponibilitatea rezonabilă a datelor [...] la momentul documentării acestora”*, astfel cum rezultă din captura de ecran - anexa nr. 3 la contestație, care demonstrează că entitatea este activă în baza de date Amadeus;
- societatea nu face parte dintr-un grup de companii, în conformitate cu analizele realizate în baza de date Amadeus și din alte surse publice;
- societatea prezintă informații financiare pentru perioada 2013-2016, perioadă în care a fost utilizată în analiza de comparabilitate;
- societatea nu prezintă rezultate extreme ale indicatorului, care, în conformitate cu legislația locală de prețuri de transfer, să conducă la eliminare;
- societatea prezintă informații disponibile public pentru a stabili cu exactitate activitatea principală derulată de aceasta;
- activitatea derulată de Societate 1 S.A. este comparabilă cu activitatea operațională a .X., așa cum este și profilul funcțional.

Așadar, societatea concluzionează că respingerea societății Societate 1 S.A. din setul final de societăți selectate și implicit ajustarea intervalului intercuartilar calculat, a fost făcută de organul de inspecție în mod neîntemeiat și nelegal, această societate fiind comparabilă cu entitatea analizată .X. atât din punct de vedere al activității de producției și vânzare derulate, cât și din prisma profilului funcțional, în conformitate cu normele de aplicare a metodei TNMM, a legislației locale de prețuri de transfer și a Liniilor directoare privind prețurile de transfer emise de către OECD.

2. În ceea ce privește respingerea societății Societate 2 S.L., societatea arată că organul de inspecție fiscală a eliminat în mod nelegal societatea Societate 2 S.L. din setul final de companii comparabile pe motiv că aceasta a înregistrat pierderi în perioada 2013 - 2018 și pentru că nu prezintă informații suficiente cu privire la structura acționariatului în baza de date Orbis. Cu privire la acest aspect, societatea consideră că prin cele două motive invocate de organul fiscal nu a demonstrat legalitatea eliminării acestei entități, având în vedere că în conformitate cu prevederile art. 8 din Ordinul nr. 442/2016, în cadrul aplicării metodei TNMM, comparația rezultatului societății .X., se face cu rezultatele obținute de entități independente comparabile, după ce sunt eliminate rezultatele extreme.

Așadar, nu se notează în legislația aplicabilă obligativitatea companiilor de a selecta în scopul testării din prisma prețurilor de transfer doar societăți ce au înregistrat profituri, o astfel de selecție fiind în fapt nelegală și subiectivă, în contradicție totală cu principiile prețurilor de transfer.

De asemenea, .X. nu este de acord nici cu argumentul organului de inspecție, conform căruia societatea Societate 2 S.L. a fost respinsă pe motiv că nu prezintă informații complete cu privire la acționariat, dat fiind că nu se poate demonstra, în baza informațiilor disponibile, că aceasta nu este independentă, în conformitate cu prevederile art. 8 din Ordinul 442/2016, *„Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi: [...] 2. Disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care*

contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer.”

Cu privire la disponibilitatea informațiilor colectate din baze de date publice, societatea invocă punctul 3.31 din Ghidul OECD, unde se menționează că **„Sunt identificate frecvent o serie de limitări ale bazelor de date comerciale. Bazele de date comerciale se bazează pe informații disponibile public, dar acestea nu sunt disponibile în toate țările, având în vedere faptul că fiecare țară are un anumit volum de informații publicate cu privire la companiile incorporate. Mai mult, acolo unde sunt disponibile, acestea nu includ același tip de informații pentru toate companiile care operează într-o anumită țară, deoarece cerințele de prezentare și depunere a informațiilor pot diferi în funcție de forma juridică a companiei și inclusiv dacă aceasta este sau nu listată. Bazele de date trebuie utilizate cu atenție ținând cont de faptul că acestea nu sunt compilate și prezentate în scopuri de prețuri de transfer. Nu întotdeauna se întâmplă ca bazele de date comerciale să furnizeze informații suficient de detaliate pentru a susține metoda de prețuri de transfer aleasă. Nu toate bazele de date includ același nivel de detaliu și pot fi utilizate cu aceeași încredere”**.

Așadar, având în vedere că organul fiscal nu deține date cu privire la acționariatul societății Societate 2 S.L., neputând astfel demonstra cu probe că această societate face parte dintr-un grup de companii în conformitate cu art. 73 din Legea 207/2016 privind Codul de Procedură fiscală care menționează la punctul (2) că **„organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”**, societatea consideră că organul fiscal nu este îndreptățit să respingă societatea Societate 2 S.L. din setul de companii comparabile selectat în urma studiului de comparabilitate de către societate.

Societatea menționează și faptul că în cursul pregătirii analizei de comparabilitate, compania Societate 2 S.L. a fost atent analizată atât din punct de vedere al activității și al profilului funcțional, cât și din perspectiva independenței acesteia față de un grup de companii. Astfel, în selecția realizată, nu s-a identificat niciun motiv care să ducă la concluzia că această entitate ar face parte dintr-un grup de societăți. Totodată, la efectuarea strategiei în baza de date Amadeus au fost aplicate o serie de criterii care să garanteze independența companiilor extrase și ulterior analizate în detaliu, precum:

- au fost incluse doar societățile înregistrate ca societăți independente în baza de date Amadeus. Potrivit terminologiei BvD, societățile marcate cu „A” sunt societăți independente. Indicatorul „A” este atribuit oricărei societăți cu acționari cunoscuți înregistrați din care niciunul nu deține mai mult de 25% din participațiile directe sau total. Această categorie se clasifică apoi în A+, A sau A-;
- societățile deținute de o altă persoană juridică în proporție de peste 25% au fost respinse;
- societățile ce dețin direct sau în total o participație de 25% sau mai mult într-o subsidiară au fost respinse;
- au fost selectate doar societăți ce au raportat situații financiare neconsolidate, dat fiind faptul că, în general, situațiile consolidate sunt realizate la nivelul grupurilor de companii.

Prin aplicarea criteriilor exemplificate mai sus, s-a asigurat respingerea companiilor care fac parte dintr-un grup de companii, neîndeplinind astfel criteriile de independență. Prin cele de mai sus, se demonstrează încă o dată că organul fiscal a eliminat societatea Societate 2 S.L. din setul final de comparabile fără motive concrete.

În concluzie, în legătură cu eliminarea companiilor Societate 2 S.L. și Societate 1 S.A. din setul final de comparabile, ducând astfel la o ajustare a intervalului intercuartilar, respectiv a veniturilor și cheltuielilor înregistrate de .X. cu entitățile afiliate, societatea nu este de acord cu **ajustarea prețurilor de transfer în baza faptului că organul fiscal nu prezintă motive de respingere legale sau justificate.**

De asemenea, societatea solicită ca în soluționarea contestației, să se țină cont și de faptul că cele două societăți respinse de organul fiscal sunt comparabile din punct de vedere al activităților derulate și a profilului funcțional cu societatea .X., astfel că îndeplinesc în totalitate criteriile de aplicare a metodei marjei nete, potrivit art. 11 alin. (4) lit. d) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

A.2. Argumentele societății cu privire la faptul că echipa de inspecție fiscală a efectuat ajustarea cheltuielilor cu materiile prime achiziționate de la entități afiliate Societate 11 GmbH și Societate 12 S.A.:

Societatea arată că echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea negativă a cheltuielilor înregistrate de .X. în perioada 2016 - 2017 cu achiziția de materii prime de la cele două societăți afiliate, în baza intervalului intercuartilar obținut ca urmare a studiului pregătit de societate pentru testarea activității totale de producție și vânzare. Urmare acestei comparații, inspectorii au ajustat cheltuielile societății la nivelul mediane intervalului intercuartilar rezultat, motivând că ajustarea a fost efectuată întrucât, în perioada 2016 - 2017, .X. s-a aflat sub intervalul intercuartilar calculat pentru societățile cuprinse în eșantionul de comparabilitate.

Societatea consideră că ajustarea de către organul fiscal a cheltuielilor înregistrate de .X. S.R.L. cu achiziția materiilor prime de la societățile afiliate este nelegală și neîntemeiată având în vedere că la baza ajustării cheltuielilor cu achiziția de materii prime de la entitățile afiliate a stat compararea indicatorilor de profitabilitate obținuți în cadrul **tranzacției singulare de achiziție** derulată de .X. cu indicatorii de profitabilitate obținuți de societăți independente ce au ca obiect principal de activitate producția și vânzarea de produse finite, împreună cu toate operațiunile și tranzacțiile necesare derulării acestei activități.

Societatea invocă punctul 3.9 al capitolului 3 din Ghidul OCDE privind prețurile de transfer, „*în mod ideal, pentru a ajunge la cea mai precisă determinare a prețurilor de piață, **principiul lungimii de braț ar trebui aplicat pentru fiecare tranzacție în parte***” susținând că rezultatul analizei efectuate pentru societățile ce derulează toate activitățile pentru producție și vânzare nu pot fi aplicate tranzacțiilor singulare de achiziție a materiilor prime.

De asemenea, societatea consideră relevante în vederea susținerii argumentelor de mai sus și prevederile punctului 2.6, 2.80 și 2.85 al capitolului 2

din Ghidul OCDE privind prețurile de transfer și a pct. 5 lit. d) din Normele de aplicare a art. 11 din Codul fiscal.

Prin urmare, faptul că inspectorii fiscali au aplicat valoarea mediană calculată pentru activitatea totală de producție și vânzare pentru a ajusta nivelul cheltuielilor efectuate pentru achiziția materiilor prime de la cele două entități afiliate reprezintă o încălcare a principiilor prețurilor de transfer prevăzute de Codul fiscal și Ghidul OECD, iar o astfel de ajustare trebuie respinsă ca netemeinică și nelegală.

A.3. Referitor la ajustarea realizată de echipa de control la mediană versus ajustare la cuartila inferioară

În conformitate cu prevederile punctului 3.62 din Liniile directoare ale OCDE în materie de prețuri de transfer (varianta iulie 2017), în situația în care organele de control au considerat necesară realizarea unei ajustări a veniturilor obținute de .X. în relație cu entitățile afiliate în anii 2014, 2016, 2017 și 2018, respectiv a cheltuielilor înregistrate cu achiziția de materii prime de la entități afiliate în anii 2016 și 2017, această ajustare **trebuia realizată la nivelul cuartilei 1 și nu la nivelul medianei intervalului.**

Raportarea la mediană în vederea realizării de ajustări din perspectiva prețurilor de transfer este o abordare regăsită în Ordinul nr. 222/2008 aplicabil în perioada 2013-2015, precum și în Ordinul nr. 442/2016 aplicabil începând cu anul 2016, însă, această abordare nu este susținută de Codul fiscal aplicabil în aceeași perioadă (i.e. 2013-2015), care prevede că *„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” (art. 11 (2)).* Astfel, Codul fiscal prevede aducerea prețurilor de transfer la nivelul pieței, dar fără a se stabili în mod clar că această ajustare trebuie realizată la nivelul medianei intervalului intercuartilar.

Prin urmare, societatea susține că prevederile Codului fiscal au prioritate asupra prevederilor Ordinului nr. 222/2008 și asupra Ordinului nr. 442/2016, așa cum reiese din art. 78 și art. 81 pct. (1) din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative.

În susținerea acestor argumente, societatea invocă jurisprudența națională, prin Decizia nr. 4786/2014 pronunțată de Curtea de Apel Cluj la data de 04.06.2014 în dosarul nr. 14596/117/2012, în cadrul căruia s-a decis ajustarea societății la cuartila 1 și nu la nivelul medianei intervalului intercuartilar: *„în acest sens, **Curtea validează susținerile intimetei potrivit cărora ne aflăm în prezența unei probleme de aplicabilitate și de prioritate a izvoarelor de drept ce ține de domeniul dreptului constituțional, iar concluzia este că instanța este îndreptățită să aplice textul normativ cu forță juridică superioară. Astfel, art. 2 (3) din Anexa 1 a Ordinului 222/2008 excede cadrului stabilit de legea în executarea căreia a fost emis, reglementează o chestiune ce ține de domeniul normelor primare și nu este conform cu***

textul legal al art. 11 din Codul fiscal și cu punctul 2.7. din Liniiile directoare OECD”.

Societatea menționează că ajustarea la mediana intervalului este o abordare incorectă și nefondată și contrară liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer (versiunea iulie 2017), secțiunea A.7.2 punctele 3.60 și 3.61.

În concluzie, societatea contestatară consideră că dacă ar fi înregistrat o profitabilitate la nivelul primei cuartile a intervalului intercuartilar obținut pentru societățile comparabile independente, aceasta nu ar fi fost supusă unei ajustări, iar ajustarea veniturilor obținute de .X. în relație cu entitățile afiliate în anii 2014, 2016, 2017 și 2018, respectiv a cheltuielilor înregistrate cu achiziția de materii prime de la entități afiliate în anii 2016 și 2017 în funcție de nivelul mediane reprezintă o abordare netemeinică și nelegală și solicită ca ajustarea să fie efectuată la nivelul cuartilei 1 a intervalului de comparabilitate obținut pentru tranzacțiile comparabile, dacă este cazul.

B. Cu privire la reducerile financiare acordate clienților Societate 3 A/S Danemarca și Societate 4

Societatea a înregistrat în anul financiar 2018 în contul 767 „Venituri din sconturi obținute” suma de .x6. lei, provenind din acordarea de reduceri financiare în beneficiul clienții săi Societate 3 A/S Danemarca (denumită în continuare „Societate 3”) și Societate 4 (denumit în continuare „Societate 4”).

B.1 Argumentele societății cu privire la acordarea reducerilor financiare către clientul Societate 3

Societatea menționează că Societate 3 îndeplinește rolul de revânzător al produselor fabricate de .X. pe piața scandinavă, iar în baza contractului încheiat la 14.01.2015 s-a desfășurat relația comercială privind producerea și vânzarea semiremorcilor basculante marca Societate 3 de către societate. Societatea contestatară arată că volumul vânzărilor în această perioadă este de .x7. €. Pe parcursul colaborării dintre .X. și Societate 3 din anii 2017 - 2018, au existat o serie de produse livrate societății terțe de către .X. care prezentau defecte de fabricație, în special defecte datorate procesului de vopsire, iar pentru remedierea acestor defecțiuni, societatea a acționat în conformitate cu punctele 7.4 și 7.5 din contract, în baza cărora se reglementează modul de rezolvare a erorilor în producție.

Astfel, urmare a realizării inspecției produselor livrate într-o perioadă rezonabilă de timp după livrare, societatea revânzătoare a identificat eventualele defectele de fabricație, solicitând astfel în anul 2018 societății .X. acordarea unei reduceri de .x8. € cu rolul de a acoperi reparațiile defectelor efectuate pe costul societății Societate 3, constând în operațiuni de demontare, curățare, revopsire și remontare a componentelor ce prezentau defecte de fabricație.

Societatea precizează, că chiar dacă aceste reduceri au fost tratate ca fiind de natură financiară, au fost respectate prevederile Ordinului nr. 1802/2014, tratamentul lor fiscal nu se schimbă prin considerarea acestora ca fiind în fapt rabaturi (reduceri comerciale).

Societatea consideră că a furnizat organului fiscal documentația realizată de Societate 3 pentru justificarea erorilor identificate la livrarea semiremorcilor basculabile, constând în rapoarte tehnice întocmite de Societate 3 pentru detalierea defectelor și poze ale părților semiremorcilor ce prezintă defecte.

Totodată, societatea susține că este necesar să se aibă în vedere și faptul că reducerea acordată de .X. a avut la bază atât acceptarea erorilor efectuate la producția semiremorcilor, demonstrată în totalitate de documentația furnizată de Societate 3, cât și rațiuni de business. Astfel, Societate 3 mai plasase o serie de comenzi la .X. în valoare de .x9. € care nu fuseseră finalizate până la momentul negocierilor, respectiv Societate 3 refuzase ridicarea bunurilor și plata acestora date fiind cheltuielile suportate de aceasta cu repararea defectelor de fabricație a produselor achiziționate anterior.

Dat fiind că produsele fabricate de .X. pentru Societate 3 erau în conformitate cu schițele furnizate de entitatea din țara X și, deci, personalizate pentru această entitate, posibilitatea societății de a vinde aceste produse către alți clienți era foarte limitată în eventualitatea în care Societate 3 refuza ridicarea bunurilor și achitarea facturilor. Astfel, luând în considerare toate aceste aspecte, .X. a fost de acord cu reducerile solicitate cu condiția ca produsele să fie ridicate și suma de .x10. € (.x9. € - .x8. €) să fie achitată de Societate 3.

Prin urmare, societatea susține că reducerile au fost acordate în scopul desfășurării activității economice, cu respectarea prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pct. 76 alin. (4) din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

De asemenea, prin ședința programată privind susținerea orală a contestației, reprezentantul societății cu privire la aceste reduceri acordate a susținut că pe perioada în care s-a desfășurat activitatea economică cu Societate 3, societatea contestatară a înregistrat cheltuieli cu reparațiile în termen de garanție la o valoare de .x11. € conform contractul de achiziție, iar aceste cheltuieli erau transmise de către Societate 3 în baza sesizărilor primite de la clienții lor finali, documentate cu poze și proces verbal de neconformitate. Prin urmare, Societate 3 trimitea societății o factura egală cu valoarea serviciilor de reparații prestate de ei sau de terți.

Totodată, reprezentantul societății a declarat că în anul 2018 societatea .X. a luat decizia să întrerupă contractul de fabricație/achiziție cu Societate 3, iar acest fapt nemulțumește firma Societate 3 care amenință prin neplata ultimei facturi în valoare de .x12. €, pe motiv că poate avea cheltuieli în termen de garanție. Situația înainte de negocierea dintre conducerea Grupului .X. și Societate 3 era următoarea:

- creanțe neîncasate .x12. €;
- materiale (cilindri și panouri laterale din aluminiu) care erau folosite doar pentru semiremorcile Societate 3 în valoare de .x13. €;
- valoarea unităților vândute supuse art. 1.3 și cap. 6 referitor la garanțiile solicitate în termen de 12 luni de la livrare, este de .x14. €.

Societatea susține că prin încheierea Actului de eliberare a răspunderii și renunțarea la reclamații și acțiuni viitoare „Release of liability and waiver of

claims and action”, semnată în data de 30.08.2018 cu Societate 3, .X. obține terminarea contractului **și renunțarea din partea Societate 3 a dreptului de a face reclamații viitoare**, costul acestora este reprezentat de discountul de .x8. €.

În opinia societății discountul oferit în valoare de .x15. lei (.x8. €) este o cheltuială financiară deductibilă reprezentând încheierea „unilaterală” a contractului și renunțarea la reclamații viitoare, precum și valorificarea stocurilor prin vânzarea către Societate 3, petenta menționând că nu este de acord cu opinia organului de inspecție fiscală și consideră că nu există temei legal pentru a nu se recunoaște reducerea acordată de .X., precizând că, conform OMFP nr. 1802/2014 reducerile acordate ulterior facturării pentru defecte de calitate sunt cheltuieli recunoscute deductibil fiscal.

B.2 Argumentele societății în legătură cu reducerile financiare acordate clientului Societate 4

Societatea a acordat reduceri financiare suma de .x16. lei clientului Societate 4, reduceri care nu au fost recunoscute de către echipa de control drept cheltuieli deductibile. Societatea 4 reprezintă un client important cu care societatea .X. a derulat vânzări semnificative de semiremorci începând cu anul 2012. Mai mult, societatea a efectuat vânzări și către alte societăți din cadrul acestui grup de firme rusești, respectiv către entitățile Societate 5 000 și Societate 6.

Relația cu acest client este a doua ca importanță oferind plusul necesar în cifra de afaceri pentru echilibrul financiar al firmei.

Odată cu izbucnirea conflictului din Crimeea și impunerea embargoului de către Uniunea Europeană, ce a rezultat în devalorizarea cu -52,71% rubelei față de €, entitatea Societate 4 a întâmpinat dificultăți în revânzarea semiremorcilor achiziționate de la .X. pe piața rusească, prețul agreeat între cele două entități anterior conflictului din Crimeea, a ajuns să fie mult mai mare decât erau prețurile produselor similare pe piața din Rusia.

Astfel, în momentul izbucnirii crizei din Crimeea, .X. a deținut un portofoliu de 10 facturi neîncasate în valoare de .x17. lei. Aceste facturi nu au fost încasate pe motiv că clientul nu a vândut bunurile.

Societatea precizează că la momentul anului 2015, când ultimele 2 unități au fost vândute în Rusia, clientul mai avea în stoc în .X. cele 10 unități, iar pentru aceste produse, se depuneau eforturi semnificative pentru identificarea de clienți. Prin urmare, entitatea Societate 4 a solicitat către .X. acordarea unor discounturi pentru a putea redeveni competitivă pe piața de distribuție a semiremorcilor.

Având în vedere că Societate 4 a reușit să vândă pe piața din Rusia în perioada 01.01.2014 - 31.12.2018 doar 4 unități similare, .X. avea la acel moment doar 2 opțiuni:

- acordarea reducerilor financiare, sau
- aducerea în țară a celor 10 unități din .X. pe costurile societății și comercializarea lor. Costul transportului din .X. la .X. a unei unități este de .x18.

€/unitate, ceea ce ar fi rezultat în asumarea de costuri suplimentare de 8-10% din valoarea unităților cu speranța vânzării în 8-12 ani.

Ținând cont de faptul că Societatea a încercat să vândă pe piața românească 2 unități similare în decursul a 4 ani, a decis acordarea de reduceri financiare în vederea recuperării măcar a unei părți din suma datorată de societatea Societate 4, iar această strategie a adus o serie de rezultate ce s-au concretizat în încasarea sumei de .x19. în anii 2015 - 2018, astfel cum rezultă din anexele contestației. Societatea menționează că deși relația cu societatea Societate 4 a fost încheiată, .X. a continuat relația de afaceri cu grupul de companii din care făcea parte entitatea Societate 4 și în anul 2020, având încasări semnificative.

Așadar, petenta nu este de acord cu abordarea organului de inspecție fiscală conform căreia reducerile financiare în sumă de .x16. lei au fost acordate în mod nejustificat de către .X., acestea având la bază rațiuni de limitare a pierderilor, considerând că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal și au fost respectate prevederile art. 77 din OMFP 1802/2014 potrivit căruia aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, **indiferent de perioada la care se referă**, precum și art. 19 și 25 din Codul fiscal.

C. Argumentele societății în legătură cu cheltuielile privind pierderile din creanțe în relație cu clientul Societate 7 GmbH

.X. arată că la data 31.12.2018 a înregistrat în contul 654.3 „Pierderi din creanțe și debitori diverși” suma de .x20., reprezentând scoaterea din evidența contabilă a creanțelor neîncasate de la clientul Societate 7 GmbH dat fiind că procedura de faliment a debitorului a fost închisă.

Societatea a obținut documente justificative, de la Registrul Comerțului din Germania și de la administratorul judiciar al procedurii de insolvență XY prin care se demonstrează faptul că la nivelul anului 2018, Societate 7 GmbH se află în imposibilitatea plății datoriilor avute către .X. În susținerea acestui fapt, societatea anexează la contestație un extras de pe website-ul oficial al Registrului Comerțului din Germania, din care rezultă că la data de 22.02.2013, entitatea a fost dizolvată prin deschiderea procedurilor de insolvență în conformitate cu decizia nr. .x./12 a Curții din .X. emisă în data de 1 februarie 2012, urmată de procedura de administrare a falimentului și vânzarea patrimoniului derulată de administratorul judiciar XY.

Societatea menționează că potrivit legislației din Germania, acționarii societății Societate 7 GmbH au avut dreptul la data de 23 Decembrie 2013 să schimbe denumirea companiei în Societate 8 GmbH, așa cum se poate observa din documentele din anexa 7. Ulterior, în data de 21.11.2019, în conformitate cu informațiile publice, compania a fost radiată de la Registrul Comerțului din Germania. Această informație este confirmată și de extrasul din baza de date .x., care arată că această entitate este inactivă.

În susținerea cauzei, societatea anexează la contestație copia hotărârii judecătorești .X. din 18.06.2013 în cadrul căreia se notează că „*Procedura de insolvabilitate a patrimoniului firmei Fahrzeugbau Societate 7 GmbH & CoKG,*

înregistrată la Registrul Comerțului .X. cu nr. HRB 404 [...] ia sfârșit astăzi 18.06.2013, ora 17:35, după satisfacerea cererilor creditorilor”.

În concluzie, societatea consideră că a demonstrat imposibilitatea recuperării sumei de .x20. de la clientul Societate 7 GmbH și justificarea înregistrării acesteia în contul 654.3 „Pierderi din creanțe și debitori diverși”.

D. Argumentele societății cu privire la nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a obligației legale de a stabili situația de fapt reală fiscală

Contestatarul consideră că nu a fost stabilită situația reală a obligațiilor fiscale a societății .X. în perioada supusă verificării, fiind încălcate prevederile art. 6, art. 7 alin. (2) și (3), art. 12, art. 13 și art. 113 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, având în vedere că organul de control nu și-a îndeplinit obligația de a analiza în detaliu studiul de comparabilitate realizat de societate, mai ales în ceea ce privește modul de selecție al societăților comparabile independente utilizate la calculul intervalului intercuartilar, și nu a ținut cont de argumentele societății cu privire la decizia de acordare a reducerilor financiare către entitățile Societate 3 și Societate 4 și nici de documentele furnizate de societate prin care demonstrează că procedura de faliment a Societate 7 GmbH a fost închisă.

În baza acestor aspecte, societatea consideră că, în mod eronat și abuziv, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unor obligații fiscale suplimentare nelegale și netemeinice în sarcina societății, încălcând prevederile Codului de procedură fiscală precum și drepturile conferite societății prin lege.

În ceea ce privește obligațiile accesorii care pot fi calculate la diferențele de impozit pe profit de plată stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, rezultate ca urmare a impunerii nejustificate a obligațiilor suplimentare menționate mai sus, societatea consideră că nu datorează sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare ca impozit pe profit de plată și, în baza principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii acestora.

II. Față de aspectele contestate se reține că, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au efectuat la .X. S.R.L. o acțiune de inspecție fiscală parțială vizând impozitul pe profit aferentă perioadei 01.01.2013-31.12.2018, în baza avizului nr. .x./18.12.2019.

Constatările organelor de inspecție fiscală au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-.x./28.08.2020, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere nr. F-.x./28.08.2020, prin care au fost stabilite în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .x2. lei.

Organele de control au constatat următoarele deficiențe:

- societatea verificată desfășoară activități cu persoane afiliate constând în livrări de semiromorci basculabile și achiziția de materii prime pentru activitatea de producție a acestor semiromorci, fără a respecta principiul valorii de piață;

- societatea a acordat nejustificat reduceri financiare clienților Societate 3 și Societate 4, astfel aceste reduceri reprezintă venituri financiare impozabile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2018;

- societatea nu a pus la dispoziția organului de control hotărârea judecătorească în baza căreia s-a pronunțat falimentul societății germane Societate 7 GmbH, astfel pierderea din creanțe neîncasate de la acest client a fost considerată ca fiind nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2018.

Prin deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./28.09.2020 reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, precum și penalități de nedeclarare, organele de impunere din cadrul A.J.F.P. .X. au stabilit în sarcina societății accesorii, din care societatea contestă doar accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă totală de .x21. (.x4. lei + .x5. lei), baza de calcul a accesoriilor fiind obligațiile principale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-.x./28.08.2020.

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

În baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.x./28.08.2020, A.J.F.P. .X. a fost emisă Decizia de impunere nr. F-.x./28.08.2020, prin care s-a stabilit o bază suplimentară în sumă de .x22. și o obligație de plată în sumă totală de .x2. lei reprezentând impozit pe profit aferentă perioadei 01.01.2013 – 31.12.2018, după cum urmează:

- ajustare venituri în sensul creșterii pentru anii 2014, 2016, 2017 și 2018 și ajustare cheltuieli în sensul scăderii pentru anii 2016 și 2017, rezultând venituri impozabile suplimentare în sumă totală de .x23. și cheltuieli nedeductibile în sumă de .x24., stabilite pentru perioada 2013 - 2018;

- stabilire venituri financiare impozabile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2018 în sumă de .x25.;

- stabilire cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2018, reprezentând pierderi din creanțe neîncasate pentru care nu s-a prezentat o hotărâre judecătorească definitivă în baza căreia s-a pronunțat falimentul debitorului.

Totodată, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .x2. lei, prin deciziile nr. .x./28.09.2020, s-a calculat și accesorii, reprezentând dobânzi de întârziere și penalități de nedeclarare în sumă totală de .x21.

În perioada 2005-2021 societatea contestată și-a schimbat denumirea după cum urmează:

- în perioada 14.09.2005 - 29.11.2016 numele societății era Societate 7 .X. S.R.L.;

- începând cu data 30.11.2016 societatea avea denumire .X1. S.R.L.;

- începând cu data 19.07.2018 societatea și-a schimbat denumirea la .X. S.R.L.

1. Referitor la tranzacțiile desfășurate între S.C. .X. S.R.L. și persoane juridice străine afiliate, în urma cărora au fost stabilite venituri impozabile suplimentare în sumă totală de .x23. și cheltuieli nedeductibile în sumă de .x24.

Cauza supusă soluționării DGRFP Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestației, este să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au efectuat ajustări aferente veniturilor obținute de la societăți afiliate, în condițiile în care din analiza dosarului prețurilor de transfer și a documentelor prezentate la control au rezultat deficiențe cu privire la modul de justificare a prețurilor de transfer, procedându-se la refacerea analizei de comparabilitate în vederea eliminării acestor deficiențe.

În fapt, în urma inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea .X. S.R.L. desfășoară activități cu persoane afiliate constând în vânzarea de semiremorci basculabile și achiziții de materii prime, fără a respecta principiul valorii de piață. Prin urmare, veniturile din anii 2014, 2016, 2017 și 2018 au fost ajustate în sensul creșterii, respectiv cheltuielile din anii 2016 și 2017 au fost ajustate în sensul scăderii, astfel încât societatea contestată să înregistreze rezultatul din exploatare conferit de valorile mediane rezultate în urma analizei societăților din eșantionul de comparabilitate. Astfel, pentru perioada 2013 - 2018, organul de control a stabilit venituri impozabile suplimentare în sumă totală de .x23. și cheltuieli nedeductibile în sumă de .x24.

Societatea susține că motivele de respingere a societăților din lista societăților comparabile, nu reflectă realitatea pieței de producție a semiremorcilor basculabile și, în același timp, reprezintă o abatere clară de la principiile prețurilor de transfer, această ajustare trebuia realizată la nivelul cuartilei 1 și nu la nivelul mediane intervalului.

Cu privire la ajustarea cheltuielilor cu materiile prime achiziționate de la entități afiliate, societatea afirmă că la baza ajustării acestor cheltuieli a stat compararea indicatorilor de profitabilitate obținuți în cadrul tranzacției singulare de achiziție derulată de .X. cu indicatorii de profitabilitate obținuți de societăți independente ce au ca obiect principal de activitate producția și vânzarea de produse finite, împreună cu toate operațiunile și tranzacțiile necesare derulării acestei activități. Astfel, aplicarea valorii mediane calculată pentru activitatea totală de producție și vânzare pentru a ajusta nivelul cheltuielilor efectuate pentru achiziția materiilor prime de la cele două entități afiliate reprezintă o încălcare a principiilor prețurilor de transfer prevăzute de Codul fiscal și Ghidul OECD.

În drept, în materia impozitului pe profit în perioada 2013 - 2015, sunt aplicabile prevederile legale prevăzute la art. 7 alin. (1) pct. 26), art. 11 alin. (2) lit. a) - d) și art. 19 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 7. – (26) preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”.

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

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

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

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

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

„Art. 19. – (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.”

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

„Art. 11.

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

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

29. Metoda marjei nete

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

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

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

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

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

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

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

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

Începând cu anul 2016 devin incidente prevederile art. 7 alin. (1) pct. 32, art. 11 alin. (4) și art. 19 alin. (1) și alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 7. – 32. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”.

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

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

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

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

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

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

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

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

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

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

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

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

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

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

d) *circumstanțele cazului individual;*

e) *activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;*

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

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

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

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

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

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

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

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

f) *condițiile speciale de concurență. [...]*

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

[...]

(15) *Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta principiul valorii de piață în cadrul tranzacțiilor derulate între persoane al produselor, mărfurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, va fi efectuată de organele de inspecție fiscală la nivelul tendinței centrale a pieței. Tendința*

centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile, pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, se vor identifica cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile și se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestora sau a tranzacțiilor identificate”.

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

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

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

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

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

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

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

„Art. 7 – (1) În cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta quantumul prețurilor de transfer practicate. Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață. [...]

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

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

2. disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care

contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer;

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

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

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

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

Art. 9 – (1) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței.

(2) Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, fiind identificate cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile, se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor societăți sau a tranzacțiilor comparabile identificate. [...]

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

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

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

Principalul obiectiv în evaluarea prețurilor de transfer este acela de a preveni pierderea unor impozite prin practicarea unor prețuri artificiale provenite din transferul profitului în țări cu taxare redusă. Codul fiscal stipulează obligativitatea elaborării dosarului la cerere, de către contribuabilii care desfășoară tranzacții cu părți afiliate, pentru a demonstra că prețurile sunt prețuri de piață comparate cu prețurile produselor și serviciilor cu aceleași caracteristici.

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

Așa cum prevede Codul fiscal, 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.*”

Față de situația prezentată de .X. S.R.L. și analiza efectuată în dosarul prețurilor de transfer pentru tranzacțiile cu bunuri au rezultat următoarele:

În dosarul prețurilor de transfer, la secțiunea analiza economică s-a analizat dacă tranzacția de vânzare produse finite (semiremorci basculabile) realizată de către .X. S.R.L. în beneficiul părților sale afiliate a fost realizată cu respectarea principiului valorii de piață, fiind selectată metoda marjei tranzacționale nete pentru determinarea prețurilor de transfer.

Pentru aplicarea metodei marjei tranzacționale nete, societatea verificată a utilizat ca indicator de eficiență economică „marja costurilor nete (ROTC)”, care exprimă profitabilitatea unei companii prin raportarea rezultatului din exploatare la valoarea totală a costurilor angajate în prestarea unor servicii/producția unor bunuri.

În vederea efectuării analizei prețurilor de transfer practicate de .X. S.R.L. pentru vânzarea de semiremorci basculabile, efectuate în beneficiul părților afiliate, societatea a identificat un eșantion de companii comparabile, format din 10 companii independente care desfășoară activități comparabile cu cea desfășurată de către partea testată.

Pentru verificarea respectării principiului valorii de piață în cazul tranzacțiilor constând în livrarea de semiremorci basculabile către societăți afiliate, organele de control au procedat la verificarea în baza de date Orbis a eșantionului de societăți comparabile, luate în calcul la stabilirea intervalului valorii de piață calculat pe baza marjei de profit aferentă costurilor operaționale (ROTC), atât ca obiect de activitate, cât și ca indicatori economico-financiar.

În urma analizării eșantionului de companii independente comparabile s-au constatat următoarele:

1. societatea Societate 1 SA din Spania

- înregistrează în perioada 2013 - 2015 pierderi consecutive;
- în perioada 2017 - 2018 nu figurează cu date financiare în bazele de date Amadeus și Orbis;
- din informații cu privire la statutul societății rezultă că a fost activă în perioada 08.01.1980 - 06.04.2016;
- în studiul de comparabilitate efectuat de .X. S.R.L. în Dosarul prețurilor de transfer pentru anii 2017 și 2018, această companie nu a fost luată în calcul la stabilirea intervalului valorii de piață calculat pe baza ROTC pentru companiile independente.

2. societatea Societate 2 SL din Spania

- înregistrează pierderi consecutive în toată perioada analizată, respectiv 2013-2018;
- nu există date suficiente cu privire la structura acționariatului;

Din aceste motive, organul de inspecție fiscală a eliminat aceste 2 companii din eșantionul de comparabile, recalculând valorile indicatorului de profitabilitate ROTC doar pentru livrările de produse finite (semiremorci basculabile) efectuate către persoanele afiliate după cum urmează:

- Societate 7 GmbH Germania (-2,09% pentru anul 2013, 0,84% pentru anul 2014, 0,44% pentru anul 2015, -2,64% pentru anul 2016, 0,21% pentru anul 2017);
- Societate 9 GmbH (0,17% pentru anul 2017 și -2,19% pentru anul 2018);
- Societate 10 Belgia (-2.31% pentru anul 2018).

După repartizarea veniturilor din exploatare, respectiv a cheltuielilor din exploatare pentru fiecare persoană afiliată, cât și pentru toate persoanele neafiliate, s-a determinat rezultatul din exploatare pentru activitatea constând în producția de produse finite (semiremorci basculabile), cât și indicatorul de profitabilitate (ROTC) pentru această activitate. Pentru a fi respectat principiul valorii de piață pentru tranzacțiile realizate între părți afiliate, indicele de profitabilitate ROTC calculat pentru .X. S.R.L., trebuie să fie cuprins în intervalul dintre cuartila inferioară și cuartila superioară calculat pe baza ROTC pentru companiile independente.

An	ROTC .X. pentru livrări către:	%	Cuartila inferioară pt. companii independente	Cuartila superioară companii independente	Mediana companii independente
2013	Societate 7 GmbH	-2,09	-4,87	2,9	-0,5
2014	Societate 7 GmbH	0,84	0,96	5,94	2,31
2015	Societate 7 GmbH	0,44	0,28	3,22	1,48
2016	Societate 7 GmbH	-2,64	2,32	8,57	3,7
2017	Societate 7 GmbH	0,21	3,63	9,26	5,77

	Societate 9 GmbH	0,17			
2018	Societate 9 GmbH	-2,19			
	Societate Belgia	10 -2,31	4,37	6,56	5,43

Ca urmare a analizei efectuate, a rezultat faptul că prețurile de transfer practicate de .X. S.R.L. în cadrul tranzacției constând în livrarea de produse finite (semiremorci basculabile) către părțile afiliate, au fost stabilite cu respectarea principiului valorii de piață pentru anii 2013 și 2015, respectiv sub nivelul valorii de piață în anii 2014, 2016, 2017 și 2018, organul de control procedând la ajustarea (în sensul creșterii) veniturilor din exploatare realizate de societate (în anii 2014, 2016, 2017 și 2018), astfel încât indicatorul de profitabilitate ROTC să fie la nivelul medianei ROTC a societăților comparabile care desfășoară tranzacții similare.

Pentru activitatea de producție semiremorci basculabile, în perioada verificată societatea a achiziționat materii prime de la societăți afiliate Societate 11 GmbH și Societate 12 S.A., utilizate în procesul de producție al semiremorcilor basculabile care au fost livrate către clienți neafiliați.

Având în vedere cele de mai sus, organul de control a procedat la calculare a indicatorului de profitabilitate pentru livrările de produse finite (semiremorci basculabile) efectuate către clienții neafiliați, produse finite pentru producția cărora au fost utilizate materii prime achiziționate de la furnizori afiliați, rezultând următoarele valori ale indicatorului de profitabilitate:

- pentru anul 2013: -1,74 %;
- pentru anul 2014: 1,66 %;
- pentru anul 2015: 1,07 %;
- pentru anul 2016: -0,99 %;
- pentru anul 2017: 1,56 %.

Astfel, profitabilitatea obținută de .X. S.R.L. din activitatea de exploatare se raportează la intervalul valorii de piață determinat ca urmare a analizei efectuate de organul de inspecție fiscală ca și în cazul livrărilor către persoane afiliate, rezultând că în perioada 2013-2017, în anii 2016 și 2017 ROTC obținută de societatea contestatară pentru achizițiile efectuate de la cele două societăți afiliate este **sub intervalul valorii de piață** (-0,99% pentru anul 2016 și 1,56% pentru anul 2017) față de valorile companiilor independente prezentate în tabelul mai sus. Pe baza acestor rezultate, organul de control a procedat la ajustarea (în sensul scăderii) cheltuielilor din exploatare realizate de societate (în anii 2016 și 2017), astfel încât indicatorul de profitabilitate ROTC să fie la nivelul medianei a societăților comparabile care desfășoară tranzacții similare, și a stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă totală de .x24., din care suma de .x26. pentru anul 2016 și suma de .x27. pentru anul 2017.

În speță, în raport de situația constatată de organele de inspecție fiscală și de susținerile .X. S.R.L. se rețin:

A. Referitor la excluderea din eșantionul de comparabilitate a entităților cu pierderi recurente, precum și pe motive de independență

În ceea ce privește excluderea companiilor Societate 1 SA și Societate 2 SL din eșantionul de comparabilitate, societatea invocă prevederile pct. 1.129 secțiunea D.3. Pierderi și pct. 3.31 din Ghidul OECD privind prețurile de transfer și susține că respingerea unor societăți comparabile strict pe motivul că ar fi înregistrat pierderi ar însemna în fapt acceptarea ca și comparabile doar a societăților ce înregistrează profituri, iar acest fapt nu reflectă realitatea pieței de producție a semiremorcilor basculabile și, în același timp, reprezintă o abatere clară de la principiile prețurilor de transfer.

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

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

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

Comparabilele generatoare de pierderi ce satisfac analiza de comparabilitate nu ar trebui să fie însă respinse doar datorită faptului că au pierderi”.

Plecând de la aceste prevederi de principiu, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au exclus din eșantioanele de comparabilitate entitățile doar pe motiv că înregistrează pierderi, ci **pe motivul că pierderile sunt recurente, adică în toți anii din intervalul de comparabilitate**, dovadă că au acceptat entitățile care au înregistrat pierderi doar într-un singur an sau în doi din cei cinci ani din intervalul de comparabilitate.

Prevederile Ghidului OECD nu contravin excluderii entităților cu pierderi recurente, ci dimpotrivă, în cazul înregistrării unor pierderi se indică analiza de la caz la caz, prin investigații suplimentare pentru a stabili dacă pot fi folosite ca și comparabile.

Astfel, în dosarul prețurilor de transfer pentru perioada 2013-2017 au fost eliminate entitățile Societate 1 SA și Societate 2 SL deoarece au înregistrat pierderi recurente astfel:

- societatea Societate 1 SA din Spania înregistrează în perioada 2013 - 2015 pierderi consecutive, iar în perioada 2017 - 2018 nu figurează cu date financiare în bazele de date Amadeus și Orbis;

- societatea Societate 2 SL din Spania înregistrează pierderi consecutive în toată perioada analizată, respectiv 2013-2018;

Rezultă că societatea contestatoare invocă prevederile din ghid doar la nivel de principiu, că în pregătirea studiului de comparabilitate, au fost eliminate rezultatele extreme ale intervalului, ignorând „**investigația suplimentară**” pe care ar fi trebuit să o realizeze și în urma căreia ar fi constatat că este vorba de entități/companii cu pierderi recurente, înregistrate în toți anii intervalului de comparabilitate.

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

Susținerea societății potrivit căreia în cursul pregătirii analizei de comparabilitate, compania Societate 2 S.L. a fost atent analizată atât din punct de vedere al activității și al profilului funcțional, cât și din perspectiva independenței acesteia față de un grup de companii este total neîntemeiată în condițiile în care această societate a avut doar pierderi în perioada analizată, iar pe de altă parte, așa cum prevede ghidul OECD, invocat și de către contestatar, *bazele de date trebuie utilizate cu atenție ținând cont de faptul că acestea nu sunt compilate și prezentate în scopuri de prețuri de transfer. Nu întotdeauna se întâmplă că bazele de date comerciale să furnizeze informații suficient de detaliate pentru a susține metoda de prețuri de transfer aleasă.*

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție au specificat că din verificarea informațiilor existente în baza de date Orbis, s-a constatat faptul că nu există date suficiente cu privire la structura acționariatului acestei companii, respectiv sunt publicate informații cu privire la doar 25% din părțile sociale ale societății, pentru restul de 75% nefiind disponibile date despre deținătorii acestora. Acest fapt nu conferă o certitudine cu privire la respectarea criteriului de independență al acestei societăți.

După cum rezultă și din adresa nr. .x./03.11.2020 a organelor de inspecție fiscală înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG2 .x./06.11.2020, nici pe parcursul derulării inspecției fiscale, nici la punctul de vedere și nici în contestație petenta nu aduce informații și documente din care să rezulte care sunt deținătorii celor 75% din părțile sociale ale companiei Societate 2 S.L., pentru care nu există informații în bază de date Orbis (și implicit în bază de date Amadeus).

Organul de soluționare a contestației reține că în condițiile în care societatea Societate 2 S.L. a înregistrat numai pierderi în perioada analizată,

excluderea din eşantionul de comparabilitate a acestei societăți este justificată doar pe acest singur motiv, chiar dacă informațiile despre acționariatul societății comparabile ar fi fost cunoscute din perspectiva independenței acestora față de un grup de companii.

Ca urmare a eliminării celor două companii, intervalul valorii de piață calculat pe baza ROTC pentru companiile independente care desfășoară activități similare cu cele desfășurate de .X. S.R.L., pentru perioada 2013 - 2018 s-a modificat, iar având în vedere faptul că valorile indicatorului de profitabilitate ROTC au fost calculate de către societatea pentru întreaga activitate operațională, organul de control a procedat la recalcularea indicatorului de profitabilitate doar pentru livrările de semiorceri basculabile efectuate către persoanele afiliate.

B. Referitor la ajustarea cheltuielilor cu materiile prime achiziționate de la entități afiliate

.X. S.R.L. susține că inspectorii fiscali au aplicat nelegal și neîntemeiat valoarea mediană calculată pentru activitatea totală de producție și vânzare pentru a ajusta nivelul cheltuielilor efectuate pentru achiziția materiilor prime de la cele două entități afiliate.

Din verificările efectuate s-a constatat faptul că **achizițiile de materii prime efectuate de la furnizorii afiliați au fost utilizate doar în procesul de producție al semiorcerilor basculabile** care au fost livrate către clienți neafiliați.

Astfel, profitabilitatea obținută de .X. S.R.L. din activitatea de exploatare se raportează la intervalul valorii de piață determinat ca urmare a analizei efectuate de organul de inspecție fiscală ca și în cazul livrărilor către persoane afiliate, rezultând ca prețurile de transfer practicate de .X. S.R.L. în cadrul tranzacției constând în achiziția de materii prime necesare pentru producția de semiorceri basculabile de la părțile afiliate, au fost stabilite cu respectarea principiului valorii de piață pentru anii 2013, 2014 și 2015, respectiv sub nivelul valorii de piață în anii 2016 și 2017.

Pe baza rezultatelor prezentate anterior, organul de control a procedat la ajustarea (în sensul scăderii) cheltuielilor din exploatare realizate de societate (în anii 2016 și 2017), astfel încât indicatorul de profitabilitate ROTC să fie la nivelul medianei ROTC a societăților comparabile care desfășoară tranzacții similare.

Având în vedere cele de mai sus, organul de control a procedat la calcularea ROTC pentru livrările de semiorceri basculabile efectuate către clienții neafiliați, produse finite pentru producția cărora au fost utilizate materii prime achiziționate de la furnizori afiliați.

Prin adresa nr. .x./03.11.2020, organele de inspecție fiscală precizează că societatea .X. S.R.L. **realizează o singură activitate**, respectiv producția de semiorceri basculabile, activitate care din prisma prețurilor de transfer trebuie analizată atât în cazul

- achiziției de materii prime de la persoane afiliate utilizate în procesul de producție al semiremorcilor vândute către terți, cât și în cazul
- achiziției de materii prime de la terți și afiliați utilizate în procesul de producție al semiremorcilor vândute către persoane afiliate.

Cheltuielile cu achiziția materiilor prime de la parteneri afiliați ajustate de organul de inspecție fiscală au fost utilizate pentru producția de semiremoci basculabile, respectiv pentru aceeași activitate pentru care petenta a efectuat analiza de comparabilitate în dosarul prețurilor de transfer. Menționăm faptul că și societățile comparabile înregistrează cheltuieli cu achiziția de materii prime necesare procesului de producție, însă fiind societăți independente, aceste achiziții sunt realizate de la terți.

Efectuarea unei alte analize de comparabilitate ar fi fost necesară în situația în care petenta ar fi utilizat materiile prime achiziționate de la persoane afiliate pentru o altă activitate decât cea de producție semiremorci basculabile.

Atât legislația națională cât și Ghidul OCDE fac referire la „prețuri de transfer” care trebuie să reflecte prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul unei tranzacții. Astfel, în cazul de față, respectiv al unei **singure activități** desfășurate de petenta, „prețuri de transfer” reprezintă atât prețul la care sunt achiziționate materiile prime de la parteneri afiliați utilizate în procesul de producție al bunurilor vândute partenerilor terți pe de o parte, cât și prețul la care sunt vândute către partenerii afiliați bunurile rezultate în urma procesului de producție cu materii prime achiziționate de la parteneri terți sau afiliați pe de altă parte.

Astfel, afirmația societății că organele de inspecție fiscală au folosit același indicator de profitabilitate atât în cazul livrărilor de semioromorci basculabile, cât și în cazul achizițiilor de piese folosite în procesul de producție al semiremorcilor, nu pot fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că indicatorul de profitabilitate a fost stabilit separat atât

- pentru livrări de semioromorci basculabile în beneficiul persoanelor afiliate, cât și
- pentru livrările de semioromorci basculabile efectuate către clienții neafiliați, produse finite pentru producția cărora au fost utilizate materii prime achiziționate de la furnizori afiliați.

Prin urmare, din dosarul cauzei rezultă că organul de inspecție fiscală a examinat tranzacțiile societății cu persoane afiliate, atât pe partea de achiziții cât și partea de livrări, pe baza dosarului prețurilor de transfer întocmit de .X. S.R.L., iar veniturile și cheltuielile au fost ajustate în funcție de prețul pieței rezultat din eșantionul de comparabilitate aferent perioadei verificate.

În concluzie, organul de soluționare reține că indicatorul de profitabilitate ROTC a companiilor independente, a fost utilizat doar în cazul operațiunilor cu persoane afiliate și doar în anii în care societatea

contestatară nu s-a încadrat între intervalul valorii de piață, astfel afirmațiile societății nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

C. Referitor la ajustarea veniturilor și cheltuielilor la nivelul mediane intervalului intercuartilar recalculat de organul fiscal

Societatea consideră neîntemeiat și nelegal faptul că organele de control au efectuat ajustări la nivelul mediane intervalului intercuartilar și nu la nivelul cuartilei 1, pe motiv că această ajustare nu este susținută de Codul fiscal, care prevede aducerea prețurilor de transfer la nivelul pieței, fără a se stabili în mod clar că ajustarea trebuie realizată la nivelul mediane intervalului intercuartilar. Astfel, prevederile Ordinelor nr. 222/2008 și nr. 442/2016, invocate de organele fiscale nu pot excede sub nicio formă prevederile Codului fiscal, sens în care este și Decizia civilă nr. 4786/2014 a Curții de Apel Cluj. În concluzie, societatea susține că având în vedere argumentele expuse mai sus, precum și faptul că dacă .X. ar fi înregistrat o profitabilitate la nivelul primei cuartile a intervalului intercuartilar obținut pentru societățile comparabile independente, aceasta nu ar fi fost supusă unei ajustări.

Organul de soluționare a contestației reține că prevederile art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31 decembrie 2015, precum și art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2016 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016 stipulează că, în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, **pentru a reflecta prețul de piață** al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. **Aceste prevederi nu sunt în contradicție cu ajustarea la cuartila mediană prevăzută de art. 2 alin. (3) din Anexa 1 la OPANAF nr. 222/2008, care reprezintă o ajustare la prețul de piață**, respectiv la o valoare rezonabilă atât pentru contribuabil, cât și pentru autoritatea fiscală, fiind o valoare la mijlocul intervalului. Altminteri, nici pentru o ajustare la o valoare minimă, așa cum pretinde contestatoarele, în esență, nu se poate considera că există vreun temei legal, din moment ce prevederile Codului fiscal vechi nu precizează expres la ce valoare se face ajustarea. Prevederile OPANAF 222/2008 nu contravin în niciun fel dispozițiilor art. 11 alin. (2) din Codul fiscal vechi și nici nu intră în conflict cu acestea.

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

Deși legiuitorul a formalizat astfel principiul ajustării la cuartila mediană începând cu anul 2016, precizările din OPANAF nr. 222/2008 valabile în anii 2013-2015 nu sunt în contradicție cu modificările ulterioare ale legislației în

domeniu, respectiv ale Codului fiscal, acestea fiind efectuate în sensul clarificării și întăririi acestui principiu.

În ceea ce privește invocarea Deciziei civile nr. 4786/2014 a Curții de Apel Cluj se reține faptul că în sistemul de drept român jurisprudența sau precedentul judiciar nu are valoare de sursă efectivă a dreptului, ci doar de sursă interpretativă, soluția pronunțată de judecător într-o anumită situație dedusă judecății neavând caracter de reglementare generală și neputând constitui o bază legală pentru aplicarea legislației prețurilor de transfer și a procedurii de ajustare. Cu excepția deciziilor pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție în materia recursului în interesul legii ori pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, precum și a deciziilor Curții Constituționale prin care se constată neconstituționalitatea unor legi sau texte din legi, care sunt obligatorii pentru toate instanțele de judecată și capătă caracterul de izvoare de drept, deciziile civile pronunțate de instanțele de judecată nu reprezintă izvoare de drept și nu pot fi reținute în soluționarea cauzelor.

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

Referitor la liniile directoare ale OECD în materie de prețuri de transfer, invocate de contestatoare, la punctul 3.62 că orice punct din interiorul intervalului la lungime de braț satisface acest principiu, organul de soluționare a contestației reține că potrivit pct. 3.61 din Ghidul OECD privind prețurile de transfer, în cazul în care indicatorul contribuabilului nu se încadrează în intervalul de comparabilitate stabilit de administrația fiscală și acesta nu reușește să demonstreze că indicatorul său este la nivel de piață, **administrația fiscală trebuie să determine punctul din intervalul de comparabilitate la care se face ajustarea. În lipsa fiabilității relativ egală și ridicată a rezultatelor, ceea ce contestatoarea nu a demonstrat**, determinarea acestui punct de ajustare este recomandat să se facă folosind mijloace care măsoară **tendința centrală a intervalului de comparabilitate, inclusiv mediana**, după cum se prevede la pct. 3.62 din ghid, prevederi ignorate de contestatoare.

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

Prin urmare, organul de soluționare reține, că în mod corect s-a constatat că societatea nu a respectat principiul valorii de piață în urma

desfășurării activității cu persoane afiliate, fiind ajustate astfel veniturile din anii 2014, 2016, 2017 și 2018, respectiv cheltuielile aferente 2016 și 2017, astfel încât S.C. .X. S.R.L. să înregistreze rezultatul din exploatare conferit de valorile mediane rezultate în urma analizei societăților din eșantionul de comparabilitate.

Astfel, în speță se vor aplica prevederile art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neîntemeiată contestația .X. SRL cu privire la ajustarea prețurilor de transfer în perioada 2013-2018, stabilind venituri impozabile suplimentare în sumă totală de .x23. și cheltuieli nedeductibile în sumă de .x24.

2. Referitor la reducerile financiare acordate clientului Societate 3 din Danemarca în sumă de .x15. lei:

D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea își poate diminua veniturile cu discounturile acordate unui client pe motivul că produsele livrate au avut defecte de fabricație, iar costul acestora de reparații a fost suportat de distribuitor, în condițiile în care nu a prezentat în susținerea contestației dovezi care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală în legătură cu diminuarea nejustificată a veniturilor prin neprobarea acestui motiv.

În fapt, la data de 31.12.2018 societatea contestatară a înregistrat în contul 767 "venituri din sconturi obținute" suma de -.x15. lei, reprezentând reduceri financiare acordate clientului Societate 3 A/S pe motiv că unele dintre produsele fabricate și vândute către client au avut defecte de fabricație care au necesitat remedieri din partea clientului.

Organele de inspecție au considerat că acordarea reducerii financiare nu este justificată în condițiile în care clientul avea obligația justificării remedierilor defectelor de fabricație cu situații de lucrări sau cu facturi emise din care să rezulte în ce au constat reparațiile și care a fost valoarea acestora. Or, documentele prezentate în timpul inspecției în urma cărora au convenit acordarea unor reduceri financiare în valoare de .x15. lei (.x8. €), nu au la bază o justificare certă în ce au constat aceste reparații, respectiv a cuantumului acestora.

Societatea susține că în urma identificării defectelor, Societate 3 A/S a solicitat în anul 2018 acordarea unei reduceri cu rolul de a acoperi reparațiile defectelor efectuate pe costul societății revânzătoare, în conformitate cu prevederile contractuale.

În drept, sunt incidente prevederile legale prevăzute la art. 19 alin. (1) și art. 25 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

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

Referitor la înregistrarea în contabilitate a reducerilor comerciale/discounturi, la pct. 76 și pct. 433 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 se prevede următoarele:

„76. – (1) Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor. [...]”

(4) Reducerile comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 709 „Reduceri comerciale acordate”), pe seama conturilor de terți. [...]

*(6) În cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, acestea se înregistrează la data bilanțului în contul 408 "Furnizori - facturi nesoșite", respectiv contul 418 "Clienți - facturi de întocmit", și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea, **pe baza documentelor justificative**. [...]*

(7) Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

a) rabaturile – se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;

b) remizele – se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și

c) risturnele – sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate”.

„433. Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale”.

De asemenea, se rețin ca incidente și prevederilor pct. 57 din reglementările contabile antemenționate conform cărora:

„57. (2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor

justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent”.

În susținerea contestației cu privire la clientul Societate 3 A/S Danemarca, societatea a prezentat anexa nr. 5 la contestație, ce conține următoarele documente:

- condițiile generale de cumpărare ale Societate 3 A/S din Danemarca în calitate de distribuitor al semiremorcilor fabricate de S.C. Societate 7 S.R.L. (actuala .X. S.R.L.) și Societate 12 S.R.L. din România și .X. GmbH din Germania, în calitate de furnizori, semnată în data de 14.01.2015;

- corespondența electronică purtată între reprezentanții Societate 3 A/S și .X., .X. și .X. în perioada decembrie 2017- septembrie 2018;

- poze despre 4 semiremorci ce conțin erori de fabricație (benă .x., Trailer .x., basculantă Tipper .x., Trailer .x.);

- situația vânzării de către .X. S.R.L. între 06.07.2017-01.04.2018 către Societate 3 A/S;

- inspecție vizuală a remorcii .x. din 20.02.2018;

- invoice nr. .x./13.10.2018

- eliberarea răspunderii și renunțarea la creanțe și acțiuni din 30.08.2018;

- cerere de garanție pentru semoremorca .x.;

- cerere de garanție pentru semoremorca .x..

Din corespondența electronică anexată la contestație, rezultă că societatea daneză a sesizat defecțiuni de fabricație la semiremorcile achiziționate cu următoarele număr de șasiu:

- .x. – cost reparații .x28. €;

- .x. – cost reparații .x29. €;

- .x. – cost reparații .x30. €;

- .x. – cost reparații .x31. €;

Total reparații .x32. €

Semiremorcile mai sus prezentate au fost vândute societății Societate 3 A/S după cu urmează:

- .x. – nu sunt date (bena a fost vopsită în 03.2017, prima utilizare 14.08.2017);

- .x. – prin factura nr. .x. din 28.09.2017;

- .x. – prin factura nr. .x. din 09.10.2017;

- .x. – prin factura nr. .x. din 23.11.2017;

Distribuitorul danez a sesizat diferite defecțiuni la aceste modele după cum urmează:

- .x. – 05.02.2018;

- .x. – 21.06.2018;

- .x. – 12.12.2017;

- .x. – 30.01.2018;

La contestație este anexat un document Visual inspection of Trailer CE .x. întocmit în data de 20.02.2018.

De asemenea, în susținerea cauzei, societatea a anexat la contestație 2 cereri de garanție întocmit de Societate 3 A/S pentru modelele .x. și .x., cost estimativ total fiind .x33. € (.x29. € + .x28. €).

În cazul semiremorcii model .x., data primei utilizari este 05.10.2017, data sesizării problemei fiind 07.06.2018, iar la modelul .x. data primei utilizari este 14.08.2017, data sesizării problemei fiind 22.01.2018.

Din analizarea acestor documente, rezultă că acestea sunt completate electronic, nu conțin data emiterii sau semnătură persoanei care le-a întocmit și nu fac referire la vreun contract de colaborare.

Potrivit condițiilor generale de cumpărare ale Societate 3 A/S, mai sus menționate, la pct. 6.1 rezultă că pentru produsele livrate, furnizorul oferă o garanție de 12 luni, începând cu data înregistrării produsului sau data livrării.

Potrivit punctul 7 din acest document „7.1. *Livrarea este considerată defectă, dacă nu corespunde specificațiilor furnizate de Societate 3 sau nu corespunde unui standard general bun al tipului de bunuri în cauză.*

7.2. *În termen rezonabil după livrare, Societate 3 va efectua o inspecție a produselor în conformitate cu rutina Societate 3 în această privință. Orice erori și defecte constatate în timpul acestei inspecții vor fi comunicate furnizorului în termen rezonabil.*

7.3. *Pentru produse sau caracteristici specifice ale produselor, a căror funcție nu poate fi testată până când nu a fost pusă în funcțiune de către clientul Societate 3, inspecția calității va avea loc în momentul în care produsele sunt livrate și luate în folosință de către clientul Societate 3, iar garanția perioadei prevăzută în clauza 6.1 va intra în vigoare din acest moment.*

7.4. *În cazul în care Societate 3 detectează erori sau defecte, furnizorul va fi informat despre aceasta fără întârzieri nejustificate. La discreția Societate 3, Societate 3 va fi îndreptățită să rezilieze total sau parțial acordul, să returneze produsele furnizorului pe cheltuiala sa, să solicite reparații pe cheltuiala furnizorului și / sau să reclame despăgubiri pentru orice daune apărute.*

7.5. *În cazul în care comanda nu este anulată, Societate 3 va avea dreptul să solicite o reducere a prețului egală cu eroarea sau defectul. În cazul în care o reparație nu este efectuată pe deplin satisfacția Societate 3 sau în termen de 10 zile de la solicitarea Societate 3 în acest sens, Societate 3 are dreptul de a repara erorile și defectele în cauză pe cheltuiala și riscul furnizorului.*

7.6. *Plata produselor nu implică faptul că Societate 3 este împiedicat să ridice creanțe împotriva furnizorului din cauza erorilor sau defectelor.*

7.7. *Furnizorul este răspunzător pentru orice costuri și pierderi, directe, suportate de Societate 3 în legătură cu erori și defecte în perioada de garanție stabilită în clauza 6.1.*

7.8. *În cazul reparației sau al livrării înlocuirii, dacă înlocuirea este convenită între Societate 3 și furnizor, va începe o nouă perioadă de garanție din momentul în care clientul Societate 3 acceptă livrarea fără defecte”.*

Începând cu prima dată de înregistrare (neînregistrare), furnizorul oferă o garanție de 12 luni că produsele livrate sunt fără defecte. Dacă produsele nu urmează să fie înregistrate, garanția de 12 luni intră în vigoare de la data livrării.

Din analiza documentului „*Release of liability and waiver of claims and action*” (versoul paginei 61 - Anexa nr. 5), document tradus în limba română cu denumire Exonerarea de răspundere și renunțarea la orice pretenții și la orice cale ce atac (versoul paginei 79) rezultă următoarele:

- acesta reprezintă de un act unilateral, completat și semnat de dl. MT din partea firmei Societate 3 A/S în data de 30.08.2018 cu următorul conținut:

„accept să semnez în numele societății Societate 3 A/S o declarație de satisfacție completă și definitivă a tuturor pretențiilor sau cererilor de compensație pentru daune sau vătămării de orice natură pe care le-ar putea avea subsemnatul sau societatea Societate 3 A/S față de Societate 11 în legătură sau în baza Contractului semnat la data 22.08.2018 între Societate 3 A/S și STAS anterior semnării prezentei declarații.”

„declar că renunț la orice pretenții sau drepturi prezente sau viitoare de natură juridică sau extrajudiciară pe care le-ar putea avea subsemnatul și/sau Societate 3 A/S față de reprezentanții, angajații, agenții sau licențiații Societate 11s”.

Prin contestația formulată societatea susține că în perioada colaborării cu Societate 3 2017 - 2018 au existat o serie de produse livrate societății terțe de către .X. care prezentau defecte de fabricație, în special defecte datorate procesului de vopsire, iar pentru remedierea acestor defecțiuni, societatea a acționat în conformitate cu punctele 7.4 și 7.5 din contractul semnat în 14.01.2015, în baza cărora se reglementează modul de rezolvare a erorilor în producție. Astfel, urmare a realizării inspecției produselor livrate într-o perioadă rezonabilă de timp după livrare, societatea revânzătoare a identificat eventualele defecte de fabricație, solicitând astfel în anul 2018 societății .X. acordarea unei reduceri de .x8. € cu rolul de a acoperi reparațiile defectelor efectuate pe costul societății Societate 3, constând în operațiuni de demontare, curățare, revopsire și remontare a componentelor ce prezentau defecte de fabricație.

Totodată, cu ocazia susținerii orale a contestației, societatea a declarat că discountul de .x8. € reprezintă *încheierea „unilaterală” a contractului și renunțarea la reclamații viitoare precum și valorificarea stocurilor prin vânzarea către Societate 3.*

Prin urmare, pentru clarificarea celor două afirmații diferite, o dată că reducerea de .x8. € a fost solicitată pentru remedierea defecțiunilor de fabricație a produselor livrate către clienții Societate 3 A/S ce au avut loc în perioada 2017-2018, iar pe de altă parte că această sumă reprezintă contravaloarea posibilelor cheltuieli viitoare aferente produselor care sunt încă în termen de garanție, organul de soluționare prin adresa nr. 21.024/15.03.2021 a solicitat punct de vedere de la echipa de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X.

Prin adresa de răspuns nr. .x./07.04.2021 organele de inspecție fiscală au reținut că afirmațiile societății nu sunt justificate cu documente pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor de reparații a defectelor de fabricație deja constatate sau viitoare pentru produsele livrate către Societate 3, acestea

trebuiau susținute cu documente justificative din care să rezulte valoarea reală a remedierii acestor defecte de fabricație, concluzionând ca reducerile financiare în sumă de .x8. € au fost acordate nejustificat, motiv pentru care au fost considerate venituri financiare impozabile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2018.

În speță, organul de soluționare reține că susținerile societății contestatoare sunt vădit neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

1. referitor la afirmația societății „*ca urmare a realizării inspecției produselor livrate și identificării defectelor, societatea Societate 3 a solicitat în anul 2018 societății .X. acordarea unei reduceri cu rolul de a acoperii reparațiile defectelor efectuate pe costul societății 3. Ulterior acestei solicitări, au urmat o serie de negocieri între reprezentanții .X. și Societate 3, la finalul cărora .X. a acceptat să emită o factură storno în sumă de .x8. euro, respectiv .x34. lei*”, se reține că potrivit prevederile contractuale stipulate la pct. 7.2., după livrarea produselor fabricate de .X. S.R.L., distribuitorul va efectua o inspecție a acestor produse, iar în cazul în care constată defecțiuni, îl vor comunica producătorului în termen rezonabil.

În aceste condiții nu pot fi reținute afirmațiile contestatarului că defectele de fabricație sunt aferente produselor livrate societății Societate 3 A/S într-un interval de timp mai lung (ex. 2017-2018) atâta timp cât prin contract se prevede că după livrarea fiecărui produs, inspecția se face imediat după livrare, iar în caz de defecțiuni, producătorul va fi anunțat în termen rezonabil.

Mai mult, societatea afirmă că „*pe perioada în care se desfășoară activitate economică cu Societate 3, societatea înregistrează cheltuieli cu reparațiile în termen de garanție la o valoare de .x11. € conform capitolului 7 din contractul de achiziție*” față de care organul de control prin adresa nr. .x./07.04.2021 a precizat că tratamentul fiscal aplicat de societatea verificată în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu reparațiile efectuate de Societate 3 și refacturate către .X. S.R.L. în valoare de .x11. EUR nu a fost modificat de către organele de inspecție fiscală, fiind considerate cheltuieli deductibile fiscal.

Astfel, afirmația societății că acordarea reducerii de .x8. € cu rolul de a acoperi reparațiile defectelor efectuate pe costul societății Societate 3 A/S nu este justificată nicidecum, având în vedere pe de o parte că defectele de fabricație pentru produsele livrate către Societate 3 trebuiau susținute cu documente justificative din care să rezulte acele produse care aveau erori și valoarea reală a remedierii acestor defecțiuni de fabricație, iar pe de altă parte de procedurile de lucru folosite pentru rezolvarea defectelor de fabricație care au fost remediate pe cheltuiala distribuitorului și refacturate ulterior către societatea verificată (ex. Societate 7 GmbH sau Societate 7 Service GmbH).

Or, societatea nici prin corespondența electronică anexată la contestație, purtată cu societatea Societate 3 A/S, nu a arătat componența sumei de .x8. € acordat cu titlu de remediere defecțiuni. Potrivit corespondenței, defecțiunile de fabricație au fost sesizate la semiremorcile cu număr șasiu .x., .x., .x., .x., cost total reparații fiind .x32. € așa cum s-a arătat mai sus, fără să rezulte ce reprezintă diferența de .x35. € (.x8. € - .x32. €).

De asemenea, societatea nu a probat nici faptul că defecțiunile acestor 4 unități, arătate prin corespondența electronică, nu sunt incluse în cheltuielile cu reparațiile efectuate de Societate 3 și refacturate către .X. S.R.L. în valoare de .x11. €, fiind considerate cheltuieli deductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală.

Totodată, din corespondența electronică anexată la contestație, rezultă că defecțiunile de fabricație au fost sesizate de către utilizatorii finali al acestor semiremorci, după un anumit timp de utilizare, astfel că aceste costuri suplimentare nu fac parte din defecțiunile prevăzute de punctele 7.4 și 7.5 din contractul semnat în 14.01.2015, ci mai degrabă acestea intră în punctul 6 - garanția de 12 luni de la data livrării/înregistrării.

Prin Invoice nr. .x./13.10.2018 (pag. 60 din anexa din anexa 5) tradusă în limba română (pag. 78 din anexa 5) la denumire produse/servicii este înscris „*credit note for warranty claim*”, traducerea fiind *notă de credit pentru revendicarea garanției*, rezultând ca această solicitare se referă la returnarea unor cheltuieli deja **efectuate** cu reparațiile în perioada de garanție.

Cu privire la afirmația societății că Societate 3 a condiționat achitarea produselor comandate în valoare totală de .x36. € (Trailer .x. - .x12. €, panouri laterale .x37. € și 9 cilindri binotto .x38. €) de acordarea reducerii de .x8. €, aceasta nu poate fi reținută, având în vedere că potrivit corespondenței electronice purtate în data 25.06.2018 (pag.42-43 din anexa 5 al contestației), rezultă că la această dată, trailerul mai sus menționat deja a fost achitat.

2. referitor la afirmația societății că „*societatea prin încheierea Actului de eliberare a răspunderii și renunțarea la reclamații și acțiuni viitoare „Release of liability and waiver of claims and action” cu Societate 3 obține terminarea contractului și renunțarea din partea Societate 3 a dreptului de a face reclamații viitoare, costul acestora este reprezentat de discountul de .x8. EUR, prin adresa nr. .x./07.04.2021 organele de inspecție fiscală au reținut că în urma analizării acestui act, s-a constatat faptul că acesta nu face referire la renunțarea „completată și definitivă a tuturor pretențiilor sau cererilor de compensație pentru daune sau vătămări de orice natură pe care le-ar putea avea subsemnatul și/sau societatea Societate 3 A/S” în schimbul vreunei compensații pecuniare aferente defectelor de fabricație anterioare (deja constatate) sau viitoare. Mai mult aceasta face referire la un contract semnat la data de 22.08.2018 între Societate 3 A/S și .X.*

Cu privire la acest aspect, organul de soluționare reține următoarele:

- potrivit pct. 1.3 din actul privind condițiile generale de cumpărare ale Societate 3 A/S, semnată în data de 14.01.2015, *condițiile generale de cumpărare ale Societate 3 A/S rămân în vigoare până la denunțarea scrisă. Notificarea denunțului este de 6 luni. Paragraful 6 - Garanția, se aplică în continuare după denunțarea contractului.*

Astfel, din condițiile generale ale contractului de cumpărare rezultă clar că după încetarea acestuia, prevederile contractuale cu privire la perioada de

garanție a produselor rămân în vigoare în continuare, în speță până la terminarea perioadei de 12 luni.

Or, din analiza actului de eliberare a răspunderii și renunțarea la reclamații și acțiuni viitoare rezultă că:

- acesta este un act unilateral, completat și semnat de dl. MT din partea firmei Societate 3 A/S în data de 30.08.2018 față de Societate 11;

- nu se referă la contractul cadru semnat în data de 14.01.2015 și nici la prevederile contractuale în ceea ce privește garanția produselor, având în vedere că este vorba de o relație neintermediară între aceste societăți;

- se referă la un contract semnat la data de 22.08.2018 între Societate 3 A/S și .X., ceea ce nu este anexat la dosarul contestației;

- aceasta nu vizează societatea .X. S.R.L. **cel care a acordat reducerea**, ci vizează Societate 11, iar la momentul semnării actului la 30.08.2018, societatea contestată nu mai avea denumire .X1. S.R.L. (societatea și-a schimbat denumirea la .X. S.R.L. începând cu data 19.07.2018), în timp ce potrivit condițiilor generale de vânzare semnată în data de 14.01.2015, între furnizori se regăsește și societatea germană .X. GmbH.

- declarația de satisfacție nu se referă la perioada de garanție sau viciile ascunse mărfurilor, nu zice de defecte de fabricație;

- prin acest act **nu este prevăzut nicio sumă solicitată în schimbul eliberării răspunderii și renunțarea la reclamații și acțiuni viitoare.**

Organul de soluționare reține că doar din afirmațiile reprezentantului societății .X. S.R.L. prezentate ulterior finalizării inspecției (cu ocazia susținerii orale a contestației) și din corespondența electronică purtată între reprezentanții grupului de firmă .X. și Societate 3 A/S, rezultă că aceste reduceri defapt reprezintă eventuale cheltuieli viitoare aferente unitățile vândute prin Societate 3 și care sunt încă în termen de garanție și **se referă doar la defectiunile de vopsire** (pag. 43 din anexa nr. 5 - *we will renounce all claims on painting of tipperbodies*).

Astfel, se reține că "actul de eliberare a răspunderii și renunțarea la reclamații și acțiuni viitoare" semnată de Societate 3 A/S, adus în susținerea cauzei, nu clarifică natura reducerilor acordate și nu face referire la prevederile contractuale în ceea ce privește garanția produselor, care rămân valabile și după încetarea contractului cadru.

Prin urmare, pentru exercitarea dreptului de deducere a unor cheltuieli, la stabilirea impozitului pe profit, nu este suficient ca operațiunea care a generat aceste cheltuieli să fi fost reală, ci societatea trebuia să facă dovada că deține documente justificative, **apte de a fi înregistrate în contabilitate și de a produce efecte juridice**, respectiv **documente care să conțină toate elementele necesare identificării operațiunii economice efectuate, atât sub aspectul identității părților, cât și sub aspectul conținutului său, cantitativ și valoric.**

De asemenea, reducerile acordate trebuie înregistrate în contabilitate pe baza documentelor justificative, care trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc efecte și să fie în concordanță cu realitatea.

Prin raportul de inspecție fiscală organele de control au precizat că societatea verificată anexează în susținerea cauzei o serie de documente în limba engleză în care sunt reclamate defecte de fabricație, sunt atașate poze cu defecte de fabricație, cât și extrase ale discuțiilor purtate între societatea verificată și partenerul Societate 3 A/S, în urma cărora au convenit acordarea unor reduceri financiare în valoare de .x15. lei (.x8. €), **neavând la bază o justificare certă în ce au constat aceste reparații**, respectiv a cuantumului acestora.

Prin urmare, organul de soluționare reține că societatea nu este consecventă în declarații, iar afirmațiile contradictorii despre natura acestor reduceri și documentele prezentate în susținerea cauzei nu sunt de natură să dovedească o altă situație, decât cele reținute de organele de inspecție fiscală, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, citate în considerentele prezentei decizii, contestația pentru acest capăt de cerere urmând să fie respinsă ca neîntemeiată pentru motivele mai sus arătate.

3. Cu privire la reducerile acordate clientului Societate 4 din Rusia în sumă de .x39. lei D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea își poate diminua veniturile cu discounturile acordate unui client pe motivul recuperării valorii facturilor neachitate, în condițiile în care nu a prezentat în susținerea contestației dovezi care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală în legătură cu diminuarea nejustificată a veniturilor prin neprobarea acestui motiv.

În fapt, societatea în anul 2018 a acordat reduceri financiare clientului Societate 4 din Rusia în sumă de .x39. lei pe motiv că clientul nu a reușit să valorifice produsele achiziționate de la .X. S.R.L. în anul 2012 și 2013.

Organele de inspecție au considerat că acordarea reducerilor financiare după o perioadă îndelungată de la ultima factură de livrare nu se justifică, concluzionând că societatea a diminuat nejustificat veniturile impozabile aferente anului 2018 prin înregistrarea în contabilitate a reducerilor acordate.

Societatea contestatară susține că reducerile financiare au fost acordate în vederea recuperării datoriilor, iar această strategie a condus la încasarea sumei de .x19. în perioada 2015 - 2018.

În drept, potrivit art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 19. – (1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu

prevederile art. 31. *Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală*”.

Referitor la înregistrarea în contabilitate a reducerilor comerciale/discounturi, la pct. 76 și pct. 433 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 se prevede următoarele:

„76. – (1) *Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor. [...]*”.

(4) *Reducerile comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 709 „Reduceri comerciale acordate”), pe seama conturilor de terți. [...]*

(6) *În cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, acestea se înregistrează la data bilanțului în contul 408 "Furnizori - facturi nesosite", respectiv contul 418 "Clienți - facturi de întocmit", și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea, **pe baza documentelor justificative**. [...]*”.

(7) *Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:*

a) *rabaturile – se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;*

b) *remizele – se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și*

c) *risturnele – sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate”.*

„433. *Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale*”.

De asemenea, se rețin ca incidente și prevederilor pct. 57 din reglementările contabile antemenționate conform căroră:

„57. (2) *Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare **trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea**. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent*”.

Potrivit prevederilor legale anterior citate, în cazul impozitului pe profit, baza impozabilă reprezentată de profitul impozabil se calculează pornind de profitul contabil, adică de la diferența dintre veniturile înregistrate conform reglementărilor contabile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, care sunt apoi influențate de celelalte elemente ale bazei impozabile (venituri neimpozabile, cheltuieli nedeductibile, elemente similare veniturilor și elemente similare cheltuielilor).

Prin raportul de inspecție fiscală s-a reținut că nu se justifică reducerea financiară acordată clientului Societate 4 în anul 2018 în sumă de .x39. lei, după o perioadă îndelungată de la ultima factură de livrare, care a fost emisă în anul 2013.

Pentru a justifica aceste reduceri acordate, societatea contestatară susține următoarele:

- societatea Societate 4 reprezintă un client important cu care .X. a derulat vânzări semnificative de semiremorci începând cu anul 2012, inclusiv cu societățile din cadrul acestui grup de firme rusești;

- odată cu devalorizarea rublei față de €, prețul agreat între cele două entități anterior conflictului din Crimeea, a ajuns să fie mult mai mare decât erau prețurile produselor similare pe piața din Rusia, iar din acest motiv societatea rusă a întâmpinat dificultăți în revânzarea semiremorcilor achiziționate de la .X. pe piața rusească, rezultând că în anul 2015, clientul mai avea în stoc 10 unități ale căror valoare de .x17. lei nu a fost achitată societății contestatate;

- având în vedere că Societate 4 a solicitat către .X. acordarea unor discounturi pentru a putea redeveni competitivă pe piața de distribuție a semiremorcilor, și de faptul că în perioada 2014 - 2018 aceasta a reușit să vândă doar 4 unități similare, .X. avea la acel moment doar 2 opțiuni:

- acordarea reducerilor financiare, sau

- aducerea în țară a celor 10 unități din .X. pe costurile proprii și comercializarea lor. Costul transportului din .X. la .X. a unei unități este de .x18. €/unitate, ceea ce ar fi rezultat în asumarea de costuri suplimentare de 8-10% din valoarea unităților cu speranța vânzării în 8-12 ani;

- ținând cont că societatea a încercat să vândă pe piața românească 2 unități similare în decursul a 4 ani, a decis acordarea de reduceri financiare în vederea recuperării măcar a unei părți din suma datorată de societatea Societate 4, iar această strategie a adus o serie de rezultate ce s-au concretizat în încasarea sumei de .x19. în anii 2015 - 2018, astfel cum rezultă din anexele contestației. Totodată, societatea menționează că deși relația cu societatea Societate 4 a fost încheiată, .X. a continuat relația de afaceri cu grupul de companii din care făcea parte entitatea Societate 4 și în anul 2020, având încasări semnificative.

În concluzie, societatea consideră că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, având la bază rațiuni de limitare a pierderilor, fiind respectate prevederile art. 77 din OMFP nr. 1802/2014 potrivit căruia aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă, precum și art. 19 și 25 din Codul fiscal.

Cu privire la tratamentul fiscal a reducerilor acordate, din dosarul cauzei rezultă că societatea a înregistrat în evidența contabilă aferente anului 2018 în contul 767 „venituri din sconturi obținute” suma de -.x16. lei.

Prin contestația formulată societatea susține că „*Chiar dacă societatea a tratat aceste reduceri ca fiind de natură financiară, tratamentul lor fiscal nu se schimbă prin considerarea acestora ca fiind în fapt reduceri comerciale, astfel că având în vedere că reducerile au fost acordate în scopul desfășurării activității economice, respectând prevederile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind*

Codul Fiscal, cheltuielile cu acestea sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.”

Potrivit Ordinului nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

„77. – (1) Reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.

(2) Reducerile financiare primite de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă (contul 767 „Venituri din sconturi obținute”). La furnizor, aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”)”.

Astfel, potrivit reglementărilor contabile mai sus invocate, rezultă că reducerile acordate ulterior livrării semiremorcilor către Societate 4 nu pot fi categorizate ca fiind reduceri financiare, acestea se acordă pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate, ceea ce nu este cazul în speță.

De asemenea, în cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, acestea se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea, **pe baza documentelor justificative**. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

Referitor la înregistrarea în contabilitate a veniturilor, la pct. 57 și pct. 433 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 se prevăd următoarele:

*„57. – (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de **fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză**. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economicofinanciare, **în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.**”*

*„433. – **Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.**”*

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în data de 30.09.2018 societatea .X. a acordat o reducere financiară în sumă de .x39. lei clientului Societate 4 în vederea recuperării datoriilor. Potrivit anexei nr. 6 al

contestației - Centralizator pentru grupul de firme Societate 4 - rezultă că la finalul anului 2017 societatea figura cu o sumă neîncasată de la societatea rusă de .x40. lei.

Din anexa nr. 6 – Fișa analitică pe facturi – al contestației rezultă că prețul de vânzare al produselor fabricate de .X. și vândute către societățile ruse se prezintă astfel:

- anul 2009: benă dezansamblată se situează între .x41. lei – .x42. lei;
- anul 2010: ansamblu benă autobasculantă .x43. lei, benă dezansamblată cu accesorii între .x44. lei – .x45. lei;
- anul 2011: benă dezansamblată între .x46. lei – .x47. lei;
- anul 2013: kit benă cu accesorii .x48. lei, semiremorci între .x49. lei – .x50. lei;
- anul 2014: trailere între .x50. lei – .x51. lei, semiremorcă .x52. lei.

Cu toate că relația cu societatea Societate 4 a fost încheiată, așa cum susține contestatarul, totuși pentru recuperarea sumei de .x40. lei, societatea la data de 30.09.2018 a acordat reducerea de .x39. lei, sumă care nu a fost recuperată.

Așa cum s-a arătat mai sus, la sfârșitul anului 2017 societatea rusă Societate 4 avea datorii față de .X. în sumă de .x40. lei, ceea ce reprezintă aproximativ contravaloarea 2 semiremorci. Astfel, pentru recuperarea sumei de .x53. lei (.x54. lei - .x39. lei), societatea contestatară a acordat o reducere de .x39. lei, ceea ce reprezintă aproximativ 38% din valoarea sumei datorate, respectiv contravaloarea unei semiremorci.

În concluzie, societatea a acordat societății ruse Societate 4 o semiremorcă **gratis**, în vederea recuperării sumei neachitate, care până la urmă nu a fost achitată, după cum rezultă din situația prezentată de contestatar.

Organul de soluționare a contestației reține că afirmațiile societății potrivit cărora aceste reduceri au fost acordate *în scopul desfășurării activității economice* nu sunt întemeiate, având în vedere următoarele:

1. - după cum rezultă și mai sus, .X. S.R.L. a diminuat nejustificat veniturile impozabile ale societății prin înregistrarea reducerii în sumă de .x39. lei, iar faptul că societatea a acordat societății ruse o reducere a cărei valoare este egală cu prețul de vânzare al unei semiremorci ca să recupereze suma de .x53. lei pe care nu a recuperat-o, nu poate fi considerată ca „rațiune de business și limitarea pierderilor”. Mai mult, chiar societatea afirmă în cuprinsul contestației că relația cu societatea Societate 4 a fost încheiată.

După cum arată societatea, la finalul anului 2017, datoria societății ruse către .X. este de .x40. lei (.x55. € la 30.09.2018), ceea ce reprezintă aproximativ valoarea a 2 semiremorci.

Afirmațiile societății sunt contradictorii, având în vedere că pe de o parte susține că acordarea reducerii în sumă de .x39. lei în anul 2018 în scopul încasării contravalorii semiremorcilor vândute a fost o alegere mai bună decât readucerea din .X. la .X. a unităților nevalorificate de societatea rusă, ceea ce ar fi costat .x18. €/unitate și ceea ce ar fi rezultat în asumarea de costuri

suplimentare de 8-10% din valoarea unităților, dar pe de altă parte acordă o reducere de 38% din valoarea sumei neîncasate (.x39. lei reprez. aprox. .x56. €) pentru recuperarea sumei de .x57. € (.x53. lei = .x40. lei - .x39. lei), în loc de transportul celor 2 unități în România ceea ce ar fi costat .x58. €.

În aceeași ordine de idei, afirmațiile societății nu prezintă relevanță și nu pot sta la baza justificării diminuării veniturilor prin reduceri acordate și nici faptul că aceste operațiuni au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății.

În aceste condiții rezultă că eventualele vânzări ocazionale sub prețului de cost sunt nejustificate din punct de vedere economic, fiind efectuate doar în scopul diminuării/afectării obligațiilor societății față de bugetul de stat.

De asemenea, se mai reține că societatea nu a făcut o analiză complexă din care să rezulte:

- lista bunurilor facturate ale căror valoare nu a fost achitată până în anul 2018 de către Societate 4;
- costul de fabricație ale acestor bunuri comparativ cu valoarea reducerilor acordate;
- modul de derulare a operațiunilor;
- nu a făcut dovada că societatea rusă are rol de revânzător, etc.

Totodată, organul de soluționare reține că simplele afirmații că reducerile au fost acordate în vederea recuperării datoriilor restante cauzate de problemele economice apărute între Rusia și UE, nu sunt suficiente pentru a justifica diminuarea veniturilor impozabile ale societății prin înregistrarea reducerilor acordate peste 5 ani de la data efectuării livrării.

2. -Reglementările contabile prevăd că evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. **Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.** De asemenea, **contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.**

Totodată, reducerile comerciale acordate de furnizor se înscrie pe factură de achiziție, iar în cazul în care aceste reduceri reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, acestea se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea, **pe baza documentelor justificative.**

Astfel, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu reducerile de preț acordate clienților, cu discount-urile, este condiționată în principal de reflectarea acestora într-un **document justificativ, respectiv în factură,** iar contestatoarea nici în timpul inspecției, nici la contestația formulată nu a prezentat niciun document justificativ cu privire la acordare acestor discounturi.

De asemenea, Reglementările contabile prevăd că suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un **acord între**

vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.

Or, în cazul în speță, reducerile acordate nu au la bază un document justificativ și nu sunt consemnate prin clauze contractuale referitor la renegocierea prețurilor de vânzare acceptate de părți, prin acte adiționale la contractele de vânzare – cumpărare, prin facturi fiscale comunicate către client, sau alte documente legale. Astfel, nu rezultă nici modul de acordare al acestor reduceri și nu sunt identificabile nici unitățile pentru care au fost acordate.

Totodată, din raportul de inspecție fiscală rezultă că în perioada 2016 - 2018 - anul acordării reducerilor - societatea contestatoare a înregistrat pierderi din exploatare.

În aceste condiții, **pierderea din exploatare** înregistrată nu poate fi considerată ca fiind reducere de preț acordată clientului în scopul asigurării desfacerii și nu este de natură să demonstreze diminuarea bazei impozabile pentru impozit pe profit.

De asemenea, potrivit anexei 1 la contestație – Anexa nr. D. - Extras din Registrul de stat unificat al entităților juridice din 26.08.2020, societatea OOO "Societate 4" CIF ... a fost înființată la data de 29.03.2012, iar din data de 22.12.2014 intră în procedura de lichidare.

În concluzie, în mod corect organele de control au considerat că, reducerea de preț acordată în anul 2018 pentru livrările de semiremorci din anul 2013 nu este justificată cu documente și care a condus la diminuarea obligațiilor fiscale.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele că *societatea a efectuat vânzări și către alte societăți din cadrul acestui grup de firme rusești, respectiv către entitățile Societate 5 OOO și Societate 6 și că .X. a continuat relația de afaceri cu grupul de companii din care făcea parte entitatea Societate 4 și în anul 2020, având încasări semnificative, având în vedere că în speță au fost analizate justificarea diminuării veniturilor prin acordarea reducerilor către societatea rusă Societate 4 doar în anul 2018, an în care scopul reducerilor acordate nu a fost materializată prin încasarea facturilor restante.*

De asemenea, se mai reține că organele de inspecție fiscală au tratat reducerile acordate în ceilalți ani (perioada 2013-2017) atât pentru societatea Societate 4, cât și pentru alte societăți din cadrul grupului ca fiind cheltuieli drept deductibile, deci efectuate în cadrul activității economice a societății, neindicând niciun motiv de nedeductibilitate a acestora. Or, justificarea tranzacțiilor care au avut loc între 2 entități nu se face în funcție de relația între terțe persoane, ci în funcție de reglementările contabile în vigoare, organul de control având dreptul de a reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

În speță sunt incidente și dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. d) și art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*„Art. 269 – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]
d) dovezile pe care se întemeiază; [...].”*

„Art. 276 - (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Organul de soluționare reține că societatea nu a prezentat argumente de fapt și de drept și documente în susținerea contestației de natură să justifice o altă stare de fapt decât cea reținută în urma inspecției fiscale, astfel încât dintr-o analiză economică detaliată, justificate cu documente, să reiasă modul în care aceste reduceri au fost acordate și care au adus beneficii financiare societății astfel încât să fie justificate acordarea acestora din punct de vedere economic.

Având în vedere cele reținute, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind diminuarea nejustificată a veniturilor cu reducerile acordate societății Societate 4 în anul 2018 cu suma de .x39. lei.

4. Cu privire la cheltuielile în sumă de .x20. D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu pierderi din creanțe clienți, în condițiile în care societatea nu prezintă în susținerea cauzei documente justificative din care să rezulte că pentru respectivul client a fost închisă procedura de faliment în anul în care au fost deduse cheltuielile.

În fapt, societatea a înregistrat în luna decembrie 2018 pe cheltuieli deductibile, cheltuieli cu scoaterea din evidența contabilă a creanțelor neîncasate de la clientul german Societate 7 GmbH în sumă de .x20., pe motiv că a obținut documente justificative prin care se demonstrează faptul că la nivelul anului 2018, clientul se află în imposibilitatea plății datoriilor avute către .X. S.R.L.

Întrucât, societatea verificată nu a pus la dispoziția organului de control hotărârea judecătorească în baza căreia s-a pronunțat falimentul debitorului, aceste cheltuieli au fost considerate ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, în baza prevederilor art. 25 alin. (4) lit. h) pct. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile legale prevăzute la art. 19 alin. (1) și art. 25 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„Art. 19. – (1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 . Rezultatul

fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

„Art. 25. – (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

h) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 26, precum și cele înregistrate în alte cazuri decât următoarele:

1. punerea în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2014;

2. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

3. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;

4. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;

5. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul; Norme metodologice

6. au fost încheiate contracte de asigurare;”.

Prin urmare, în situația în care, după încheierea procedurii de faliment al debitorului, creanța creditorului nu poate fi recuperată, pierderea înregistrată la scoaterea din evidență a creanței reprezintă cheltuielă deductibilă pentru determinarea rezultatului fiscal.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că .X. înregistrează la data de 31.12.2018 în contul 654.3 „Pierderi din creanțe și debitori diverși” suma de .x20., reprezentând scoaterea din evidența contabilă a creanțelor neîncasate de la clientul Societate 7 GmbH.

Totodată, se reține că potrivit anexei nr. 8 Structura acționariatului firmei, Societate 7 GmbH în perioada 2005-2014 deține acțiuni la societatea .X. după cum urmează:

- 2005 - 2006: 58%;

- 2007 - 2009: 78%;

- 2010 - 2014: 10%.

Pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor privind pierderile din creanțe înregistrate cu clientul Societate 7 GmbH, societatea contestatară a prezentat copii ale sentințelor judecătorești/documentelor emise de Judecătoria .X. – Germania, după cum urmează:

- copia hotărârii din data 2013.02.01 emisă în dosarul .x. din care rezultă că din data de 01.02.2013 se deschide procedura de insolvență a firmei Societate 7 GmbH, înregistrată la Registrul Comerțului .X. cu nr. .x., datorită incapacității de plată și îndatorării excesive. Procedura se deschide la cererea datornicului, înregistrată la judecătoria în data de 28.11.2012.

- adeverința emisă în data de 2013.02.06, din care rezultă că în vederea declanșării procedurii judiciare de insolvență a firmei Societate 7 GmbH, înregistrată la Registrul Comerțului .X. cu nr. .x., prin hotărârea judecătorească din 01.02.2013 este numit administrator judiciar dl. ec. XY.

- copia hotărârii din data de 2013.06.18 emisă în dosarul .x. referitor la procedura de insolvență a patrimoniului firmei Fahrzeug Societate 7 GmbH &

CoKG, înregistrat la Registrul Comerțului .X. ia sfârșit în data de 18.06.2013 după satisfacerea creditorilor (art. 200 din Legea insolvenței).

- copia hotărârii din data 2013.11.29 emisă în dosarul .x. referitor la procedura de insolabilitate a patrimoniului firmei Societate 7 GmbH, din care rezultă că se suspendă autoadministrarea societății la data 29.11.2013 și se numește administratorul judiciar.

- copia hotărârii din data 2019.06.19 emisă în dosarul .x. din care rezultă că procedura de insolabilitate a patrimoniului firmei Societate 8 GmbH înregistrată la Registrul Comerțului .X. cu nr. .x., cunoscută înainte sub denumirea Fahrzeug Societate 7 GmbH, ia sfârșit astăzi 19.06.2019 după satisfacerea cererilor creditorilor potrivit art. 200 din Legea insolvenței germane. Hotărârea nu este definitivă;

Totodată, în susținerea cauzei au fost anexate și următoarele documente:

- extras din Registrul Comerțului .X. cu nr. .x. și data 18.02.2013, din care rezultă că prin deschiderea procedurii de insolvență, conform hotărârii judecătorești a Judecătoriei .X. din 01.02.2013 (.x.), firma este dizolvată. Se instituie autoadministrarea. Datornicul are dreptul, sub supravegherea administratorului judiciar, să administreze activele insolubile și să dispună de ele.

- extras din baza de date online-handelsregister.de pentru firma Societate 8 GmbH, înregistrată la Registrul Comerțului .X. cu nr. .x., figurează cu următoarele înregistrări/modificări:

-21.11.2019: Radiere din oficiu de la registru din data de 23.12.2013, nr. de înregistrare .x.: adunarea generală a firmei Societate 7 GmbH a hotărât modificarea denumirii și a sediului firmei, noua firmă se numește Societate 8 GmbH.

-22.02.2013: Prin deschiderea procedurii de insolvență, conform hotărârii judecătorești a Judecătoriei .X. din 01.02.2013 (.x.), firma Societate 7 GmbH este dizolvată.

- o situație despre Societate 8 GmbH realizat de .x.

- situații emise de administrator judiciar în data de 2016.08.11 prin care recunoaște cererile înregistrate sub nr. 241, 242 și 243 a societății Societate 7 S.R.L. asupra creanței totale de .x59. € (.x60. € + .x61. € + .x62. €), tabele de creanță întocmite pentru instanța de faliment.

Astfel, pentru a demonstra deductibilitatea cheltuielilor cu pierderi din creanțe clienți, societatea susține faptul că la data de 22.02.2013 Societate 7 GmbH a fost dizolvată prin deschiderea procedurii de insolvență în conformitate cu Decizia nr. .x. a Curții din .X. emisă în data de 01.02.2013, din data 23.12.2013 societatea își schimbă denumirea la Societate 8 GmbH, iar începând cu data de 21.11.2019 societatea este dizolvată din oficiu.

Totodată, societatea a prezentat adrese emise de administratorul judiciar al debitorului în procedura de insolvență asupra activelor companiei Societate 7 GmbH, prin care recunoaște cererile societății contestate înregistrate sub nr. 241, 242 și 243 în conformitate cu § 38 InsO asupra sumelor datorate de .x61. €, .x60. € și .x62. € (total sumă datorată .x59. €).

De asemenea, societatea prezintă și o copie a hotărârii judecătorești din .X. din 18.06.2013 în cadrul căreia se notează că „Procedura de insolvență a patrimoniului firmei Fahrzeugbau Societate 7 GmbH & CoKG, înregistrată la Registrul Comerțului .X. cu nr. HRB 404 [...] ia sfârșit astăzi 18.06.2013, ora 17:35, după satisfacerea cererilor creditorilor”.

Societatea verificată a pus la dispoziția organului de control un extras de cont emis de Unicredit Bank, din care rezultă faptul că la data de 06.02.2019 S.C. .X. S.R.L. a încasat de la Societate 8 GmbH suma de .x63. € din valoarea creanțelor deținute la societate germană.

Din analiza site-ului Online-handelsregister.de rezultă următoarele:

-Modificări ale registrului comercial din 22.02.2013:

Compania Societate 7 GmbH este dizolvată prin deschiderea procedurii de insolvență în conformitate cu decizia Judecătorești .X. din 1 februarie 2013 (dosarul .x.).

- Modificări ale registrului comercial din 23 decembrie 2013:

Adunarea acționarilor din 25 noiembrie 2013 a companiei Societate 7 GmbH, înregistrată la Registrul Comerțului .X. cu nr. .x., a decis modificarea actului constitutiv din § 1 (societate și sediu social) și odată cu aceasta schimbarea societății. Companie nouă: Societate 8 GmbH.

- Ștergerea oficială a registrului din 21 noiembrie 2019

În conformitate cu secțiunea § 394 alin. (1) FamFG, Societate 8 GmbH, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. .x., a fost ștearsă oficial din cauza lipsei de active.

Societate 8 GmbH este înregistrată în registrul comercial al instanței raionale .X. sub numărul de registru comercial .x.. Sunt 11 înregistrări pentru compania Societate 8 GmbH. Ultima modificare este din 21.11.2019

Istoria companiei: Societate 8 GmbH (denumire nouă), Societate 7 GmbH (denumire veche).

Din documentele justificative prezentate de societate atât organelor de inspecție fiscală, cât și organului de soluționare, a rezultat că procedura de faliment a debitorului nu a fost finalizată în anul 2018, anul în care societatea a dedus cheltuielile cu scoaterea din evidența contabilă a creanțelor neîncasate.

Având în vedere că Codul fiscal prevede clar că pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor sunt deductibile doar dacă procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești, pierderile înregistrate înaintea finalizării procesului de faliment nu sunt cheltuieli deductibile potrivit prevederilor art. 25 alin. (4) lit. h) pct. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât potrivit documentelor anexate în susținerea contestației, a rezultat că a fost dispusă închiderea procedurii de insolvență a firmei Societate 7 GmbH (ulterior denumită Societate 8 GmbH) **doar în anul 2019, perioadă care este în afara perioadei fiscale verificate**, organul de soluționare reține că în mod legal a fost considerată suma de .x20. cheltuielă nedeductibilă aferentă anului 2018.

Totodată, prin Raportul de inspecție fiscală organele de control precizează că conform documentelor anexate punctului de vedere rezultă că societatea este radiat din oficiu de la Registrul Comerțului din Germania la data de 21.11.2019, astfel în situația în care S.C. .X. S.R.L. ar fi dispus de documentele privind falimentul Societate 7 GmbH (actuala Societate 8 GmbH) pierderile din creanțe neîncasate ar fi fost deductibile fiscal în anul 2019 și nu în anul 2018.

Nu poate fi reținută în soluționarea a favorabilă a contestației copia hotărârii judecătorești din .X. din 18.06.2013 în cadrul căreia se notează că „*Procedura de insolvență a patrimoniului firmei Fahrzeugbau Societate 7 GmbH & CoKG, înregistrată la Registrul Comerțului .X. cu nr. .x. [...] ia sfârșit astăzi 18.06.2013, ora 17:35, după satisfacerea cererilor creditorilor*”, având în vedere că din dosarul cauzei **nu rezultă relația** între această societate și S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. Societate 7 S.R.L.) sau debitorul german Societate 7 GmbH (actuala Societate 8 GmbH).

Întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte o altă situație, decât cea reținută de organele de inspecție fiscală, se reține că argumentele acesteia nu sunt de natură să combată constatările organelor de control.

În consecință, în baza dispozițiilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, citate în considerentele prezentei decizii, contestația societății .X. S.R.L. se va respinge ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind deductibilitatea cheltuielilor în sumă de .x20.

5. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de .x4. lei + .x5. lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă totală de .x21., în condițiile în care organul fiscal teritorial a anulat aceste accesorii, emițând în acest sens Decizia nr. .x. din 29.10.2020 de anulare de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr. .x./29.10.2020.

În fapt, în urma stabilirii diferenței suplimentare de impozit pe profit în sumă totală de .x2. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit și accesoriile aferente pentru perioada 25.03.2018 – 25.09.2020 lei reprezentând dobânzi de întârziere în sumă de .x4. lei și penalități de nedeclarare în sumă de .x5. lei.

Prin adresa nr. .x./30.12.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG2 .x./06.01.2021, Serviciul Administrare Venituri Contribuabil Mijlocii din cadrul A.J.F.P. .X. se precizează că în temeiul prevederilor art. XV din O.U.G. nr. 69/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru instituirea unor măsuri fiscale și ale O.M.F.P. nr. 2100/2020 pentru aprobarea Procedurii de anulare a obligațiilor de plată accesorii, s-a emis în data de 29.10.2020 decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr. .x.. Astfel au fost anulate obligațiile de plată accesorii în sumă de .x21.

reprezentând dobânzi și penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de către A.J.F.P. .X., Activitatea de inspecție fiscală prin decizia de impunere nr. F-x./28.08.2020.

Societatea contestă accesoriile aferente diferențelor suplimentare de impozit pe profit în sumă de .x2. lei stabilit în urma inspecției fiscale, în baza principiului de drept „accesorium sequitur principale” considerând că nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii acestora.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform cărora:

„Art. 173 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

„Art. 174. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

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

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.

„Art. 181. - (1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere”.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, pentru neplata sau plata cu întârziere a obligațiilor fiscale contribuabilii datorează dobânzi și penalități de întârziere și penalități de nedeclarare denumite generic accesorii, calculate de la data scadenței legale până la data stingerii inclusiv. Fiind o măsură accesorie ce urmează soarta principalului în virtutea principiului de drept accesorium sequitur principale, câtă vreme contribuabilii datorează obligațiile fiscale principale, aceștia datorează și accesoriile aferente.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile O.U.G. nr. 69/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru instituirea unor măsuri fiscale, care precizează:

„Art. XI - Anularea accesoriilor aferente obligațiilor bugetare principale cu scadențe anterioare datei de 31 martie 2020 și stinse până la această dată

Dobânzile, penalitățile și toate accesoriile aferente obligațiilor bugetare principale cu scadențe anterioare datei de 31 martie 2020 inclusiv și stinse până la această dată se anulează dacă sunt îndeplinite cumulativ și în mod corespunzător condițiile prevăzute la art. IX lit. b) – d).”

„Art. IX - Anularea accesoriilor aferente obligațiilor bugetare principale restante la data de 31 martie 2020

Dobânzile, penalitățile și toate accesoriile aferente obligațiilor bugetare principale, restante la data de 31 martie 2020 inclusiv, se anulează dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții: [...]

b) sunt stinse prin orice modalitate prevăzută de art. 22 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, până la data depunerii cererii de anulare a accesoriilor inclusiv, toate obligațiile bugetare principale și accesorii administrate de organul fiscal central cu termene de plată cuprinse între data de 1 aprilie 2020 și data depunerii cererii de anulare a accesoriilor inclusiv;

c) debitorul să aibă depuse toate declarațiile fiscale, potrivit vectorului fiscal, până la data depunerii cererii de anulare a accesoriilor inclusiv. Această condiție se consideră îndeplinită și în cazul în care, pentru perioadele în care nu s-au depus declarații fiscale, obligațiile fiscale au fost stabilite, prin decizie, de către organul fiscal central;

d) debitorul depune cererea de anulare a accesoriilor după îndeplinirea în mod corespunzător a condițiilor prevăzute la lit. a) - c), în perioada 14 mai 2020 - 15 decembrie 2020, inclusiv, sau în perioada 1 ianuarie 2021 - 31 martie 2021, inclusiv, sub sancțiunea decăderii.”

„Art. XV - Cererea de anulare a accesoriilor

(1) Cererea de anulare a accesoriilor, depusă potrivit prezentului capitol, se soluționează prin decizie de anulare a accesoriilor sau, după caz, decizie de respingere a cererii de anulare a accesoriilor.

(2) Un debitor poate beneficia de anularea accesoriilor potrivit prezentului capitol în oricare dintre situațiile prevăzute la art. IX - XII, independent sau cumulativ, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea anulării.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, contribuabilii - debitori care înregistrează obligații de plată accesorii neachitate aferente unor obligații de plată principale cu scadențe anterioare datei de 31 martie 2020 și stinse până la această dată, pot beneficia de anularea acestor obligații de plată accesorii cu respectarea condițiilor privind depunerea, la zi, la organul fiscal, a declarațiilor fiscale și formularea unei cereri de anulare a acestor obligații accesorii în perioada 1 ianuarie - 31 martie 2021.

În condițiile depunerii, de către contribuabili a unei solicitări de anulare a obligațiilor de plată accesorii, urmare verificării respectării condițiilor impuse prin prevederile legale mai sus citate, organul de administrare fiscală soluționează cererea formulată prin decizie de anulare a accesoriilor sau, după caz, decizie de respingere a cererii de anulare a accesoriilor.

Prin adresa nr. .x. din 14.12.2020, D.G.R.F.P. Brașov – Serviciul Soluționare Contestații 2 a solicitat de la organul fiscal de impunere informații suplimentare privind accesoriile contestate, iar potrivit adresei de răspuns nr. .x./30.12.2020, organul fiscal a precizat că în data de 29.10.2020 a fost emisă decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr. .x., prin care **au fost anulate obligații de plată accesorii în sumă de .x21.**, reprezentând dobânzi și penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar prin

decizia de impunere nr. F-.x./28.08.2020, copia deciziei nr. .x./29.10.2020 și dovada comunicării prin Spațiul Privat Virtual fiind anexate la adresă.

În speță se rețin și prevederile art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 268. – (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

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

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

Referitor la desființarea sau modificarea actelor administrativ – fiscale, la art. 50 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„Art. 50 – (1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod”.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că obligațiile de plată accesorii în sumă totală de de .x21. aferente impozitului pe profit stabilit în sarcina petentei prin deciziile nr. .x. din 28.09.2020 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi de întârziere și penalități de nedeclarare, au fost anulate prin Decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr. .x./29.10.2020.

În cauza se va face aplicabilitate prevederilor art. 276 și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„Art. 276. - (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”;

„Art. 279. - (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

În consecință, având în vedere că prin Decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr. .x./29.10.2020 au fost anulate obligațiile de plată accesorii în sumă totală de .x21. aferente impozitului pe profit stabilit în sarcina societății prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./28.09.2020 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./28.09.2020, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și pct. 11.1 lit. c) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.

207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, **contestația urmează a fi respinsă ca fiind rămasă fără obiect** pentru obligațiile fiscale accesorii în **sumă totală de .x21.** din care .x4. lei dobânzi și .x5. lei penalități de nedeclarare, aferente impozitului pe profit.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, se

DECIDE

1. Respingerea, ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L., în ceea ce privește obligații fiscale în sumă de **.x2. lei**, reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente, stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.x./28.08.2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.x./28.08.2020 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X.

2. Respingerea, ca fiind rămasă fără obiect a contestației formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./28.09.2020 și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./28.09.2020, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru dobânzi de întârziere și penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit în sumă totală de **.x21..**

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul .X.