



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

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

DECIZIA NR. 000/07.2019
privind solutionarea contestatiilor formulate de
societatea X
inregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.000/2019 și sub nr.000/2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de:

- Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr.000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019 asupra contestației formulată de **societatea X**, împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare a urmare a inspecției fiscale nr.000/2018 pentru suma de **000 lei** reprezentând diminuarea de pierdere fiscală. De precizat este aspectul conform căruia prin contestație societatea solicită anularea parțială a actului administrativ contestat pentru suma de 000 lei însă, prezintă argumente pentru toate capetele de cerere care au condus la diminuarea pierderii fiscale cu suma de 000 lei astfel că, aceasta va fi suma asupra căreia organul de soluționare a contestației se va pronunța.
- **Societatea X**, prin adresa de e-mail din data de 22.07.2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019, dată ca răspuns la adresa DGSC nr.000/2019, asupra contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019 pentru suma de **000 lei**, reprezentând TVA.

Față de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, prin adresa nr.000, înregistrată la ANAF sub nr.000/2019 societatea X a solicitat **audiență** în vederea susținerii contestației împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice

nr.000/2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare a urmare a inspecției fiscale nr.000/2018, care a avut loc conform procesului verbal încheiat și anexat la dosarul contestației.

Precizăm că Decizia de impunere nr.000/2018 a fost înlocuită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019, conform celor precizate prin adresa nr.000/2019, asupra căreia societatea a investit organul de soluționare a contestației să se pronunțe cu privire la obligațiile fiscale stabilite suplimentar constând în TVA prin adresa **înregistrată sub nr.000/2019.**

Constatând că sunt îndeplinite cerințele pct.9.5 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia *„În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”* Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a procedat la conexarea dosarelor contestațiilor formulate de societatea X având ca obiect Decizia privind modificarea bazei de impozitare a urmare a inspecției fiscale nr.000/2018 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019 .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de societatea X.

I. Prin contestațiile formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.000/2018 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, societatea susține următoarele:

1. Referitor la cheltuielile în sumă de 000 lei cu ambalajele pentru care s-a transferat responsabilitatea către societatea Y (denumită în prezenta decizie societatea Y) și TVA în sumă de 000 lei aferentă, societatea susține

că în calitatea de operator economic care introduce ambalaje pe piața națională a respectat prevederile art.16 alin.(2) din HG nr.621/2005, respectiv ale prevederilor art.16 alin.(2) din Legea nr.249/2015, în sensul că a transferat responsabilitatea privind gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje e a deșeurilor de ambalaje către societatea Y (denumită în prezenta decizie societatea Y) pe bază de contracte de prestări servicii.

Societatea susține că pentru justificarea cantităților reciclate societatea Y transmite lunar situații de lucrări denumite „Rapoarte privind îndeplinirea obiectivelor prevăzute de lege privind gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje” prin care se transmit informații cu privire la cantitățile de deșuri de ambalaje reciclate sau valorificate într-o lună. Aceste rapoarte sunt întocmite în conformitate cu art.25 (ulterior art.26) lit.b) din Ordinul 578/2006 și situația cu privire la cantitățile deșuri de ambalaje valorificate, transmisă de către o organizație specializată către clienții săi este suficientă pentru a îndeplini obiectivele de valorificare/reciclare stabilite prin legislația specifică gestionării deșeurilor de ambalaje.

De asemenea, societatea susține că AFM a confirmat corectitudinea modalității de lucru instituită de societatea Y în special pentru perioada 2012-2014.

Societatea nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia rapoartele prezentate nu au formatul specific unui raport de activitate ci, a unei note de informare întrucât legislația cu privire la fondul de mediu nu instituie un format standard al unui astfel de raport, până la 28 decembrie 2017 când a fost introdus acest model prin Anexa 3 la Ordinul nr.1503/2017.

Față de prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare societatea arată că deține contracte, iar în ceea ce privește documentele justificative nu se furnizează detalii cu privire la conținutul acestora și elementele minimale pe care acestea ar trebui să le conțină. Astfel, se arată că ar trebui ca documentele prevăzute de o legislație specifică cum este cea a Fondului de mediu care prevede prezentarea unui raport care să conțină informații minime să se considere suficient pentru exercitarea dreptului de deducere.

De asemenea, societatea susține că începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente prevederile art.25 alin.(1) din Noul Cod fiscal, fiind eliminată prevederea referitoare la existența documentelor justificative pentru a demonstra deductibilitatea cheltuielilor.

Astfel, societatea susține că aceste servicii sunt necesare societății, iar prestarea efectivă este justificată de existența rapoartelor privind cantitățile reciclate dar și prin acceptarea de către organele Fondului de mediu a declarațiilor lunare/anuale privind contribuția la Fondul de mediu depuse de societate.

Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor servicii societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat acest aspect din punct de vedere al legii fiscale incidente.

Astfel, societatea susține că este îndeplinită condiția de formă întrucât deține facturi corect întocmite pentru toate serviciile prestate de societatea Y, iar în ceea ce privește justificarea efectuării serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile se arată că nicăieri în legislația internă sau jurisprudența europeană nu se specifică că o persoană impozabilă trebuie să dețină pe lângă factură și alte documente justificative. Solicitarea acestor documente suplimentare față de factură echivalează cu o adăugare nepermisă la lege și un exces de putere al organelor de inspecție fiscală.

Se arată că este încălcată flagrant jurisprudența CJUE respectiv cauzele conexe C-80/11 Mahageben și C-142/11 Peter David și în susținere invocă prevederile pct.67 (1), (2), (3) și pct.69 (1) din Normele de aplicare ale art.299 din Codul fiscal care prevăd că dreptul de deducere nu poate fi limitat.

Totodată, societatea arată că, concluziile organelor de inspecție fiscală contravin prevederilor art.167 din Directiva de TVA 2006/112 și conform jurisprudenței CJUE impunerea de condiții suplimentare în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa poate avea ca efect anihilarea acestui drept – Hotărârea C-90/02 Bockemuhl.

De asemenea, societatea arată că în conformitate cu Directiva 2006/112 statele membre pot adopta anumite măsuri care nu trebuie totuși să depășească ceea ce este necesar pentru colectarea taxei și prevenirea evaziunii fiscale și nu pot fi folosite în așa fel încât să pună în discuție, în mod sistematic, dreptul de deducere a TVA. A se vedea cauzele C-286/94 Molenheide și alții, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Gabalfrisa, C-110/98 și C-147/98.

Societatea susține că deține suficiente documente din care organele de inspecție fiscală ar fi putut determina natura serviciilor și faptul că acestea au fost achiziționate în scopul activității economice. Astfel, prevederile legale aplicabile în materie de TVA nu trebuie interpretate restrictiv în sensul că o achiziție ce nu se regăsește explicit într-o livrare/prestare ulterioară nu beneficiază de drept de deducere nefiind considerată ca fiind efectuată în scopul operațiunilor taxabile și invocă cauza C-000/2016 BB.

În raport cu anul 2015 societatea susține că a identificat ulterior primirii raportului anual că obiectivele de reciclare stabilite prin contractul încheiat între părți nu au fost în totalitate îndeplinite astfel că societatea a procedat la corectarea declarațiilor lunare depuse la AFM. Ca urmare, societatea a efectuat calculul pentru neîndeplinirea obiectivelor de către societatea Y ca fiind în sumă de 000 lei din care, 000 lei baza și **000 lei TVA** și a solicitat societății prestatoare returnarea contravalorii acestor servicii.

În consecință, potrivit argumentelor expuse societatea **solicită admiterea contestației pentru cheltuielile în sumă de 000 lei și pentru TVA în sumă de 000 lei.**

2. În ceea ce privește veniturile suplimentare în sumă de 000 lei stabilite ca urmare a reîncadrării operațiunii de vânzare de active aferente fostei fabrici Z, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au motivat stabilirea de venituri suplimentare și nu au precizat care este conținutul real a tranzacției analizată astfel că nu este de acord cu constatarea întrucât:

- natura tranzacției este de vânzare de active, iar organele de inspecție fiscală nu au indicat decât art.11 alin.(1) din Codul fiscal;
- prețul de vânzare este un preț negociat de părți independente, în limitele condițiilor de piață de la momentul tranzacției;
- nu s-a indicat baza legală conform căreia s-a ajuns la concluzia că societatea nu poate comercializa bunuri pentru un preț mai mic decât valoarea contabilă;
- în cazul de față nu se află în situația prevăzută de art.106 alin.(2) lit.b) din Codul de procedură fiscală, respectiv aceea de a se estima baza de impunere pentru o anumită tranzacție.

Astfel, contestatara susține că documentele și informațiile prezentate sunt de natură să demonstreze că tranzacția are un conținut real având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au indicat un alt conținut pentru această tranzacție, deci aplicarea prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal este neîntemeiată.

De asemenea, societatea susține că prețul tranzacției a fost stabilit în baza:

- evaluării efectuate de o societate de specialitate;
- analizei tuturor ofertelor primite pentru vânzarea acestor active;
- avaluării oportunității de a menține activele în proprietatea societății spre a fi exploatare în vederea obținerii de venituri versus valoarea cheltuielilor generate de exploatarea acestora cum sunt costurile cu investiții suplimentare destinate aducerii acestora la o condiție care să permită exploatarea și costurile fixe în legătură cu exploatarea activului cumd salariile personalului aferent, impozite locale etc.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că fabrica din localitatea Z genera exclusiv costuri anuale de conservare (impozite și taxe locale, salarii și taxele aferente, paza, utilitățile, curățenie și reparații, asigurări etc) care se ridicau la suma de 000 lei fără a avea venituri în corespondență.

Contestatara arată că nu s-a ținut cont nici de faptul că în anul 2010 fabrica de la Z a fost închisă și deci nu mai aducea beneficii economice, iar echipamentele din incinta sa încă mai puteau fi utilizate pentru procesul de producție și erau deja transferate către alte societăți din grup la momentul tranzacției. Astfel, consideră relevante prevederile OMFP nr.3055/2009 care definește noțiunea de activ și susține că întrucât activul genera cheltuieli mai mari decât beneficiile, pentru a reduce cheltuielile Consiliul de Administrație a decis închiderea punctului de lucru din localitatea Z și vânzarea fabricii. În susținere prezintă documentele ce atestă toate demersurile înregistrate de societate, respectiv referatul din 2010 privind necesitatea reducerii costurilor și a numărului de locuri de muncă, Procesul verbal de ședință a Consiliului de

Administrație din 2010, adresele societății către sindicatele angajaților, Procesul verbal de ședință nr.000/2010 referitor la concedierile colective, Procesul verbal al Consiliului de Administrație din 2010, raport pregătit de societatea W referitor la eficiența economică estimată prin utilizarea fabricii din localitatea Z.

În ceea ce privește vânzarea activului la un preț mai mic societatea invocă prevederile art.24 alin.(15) din Codul fiscal susținând că vânzarea de active în pierdere, sub valoarea rămasă neamortizată, poate fi realizată fără a afecta dreptul societății de a deduce cheltuielile aferente.

De asemenea, în susținere contestatara invocă prevederile art.106 alin.(2) lit.b) din Codul de procedură fiscală susținând că nu se află în situația prevăzute de norma legală menționată și ca atare solicită anularea Deciziei de modificare a bazei de impunere pentru veniturile stabilite suplimentar în cuantum de 000 lei.

3. În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă de 000 lei cu servicii de consultanță și de brokeraj facturate de societatea W, contestatara susține că aceste servicii au fost contractate în legătură cu vânzarea fabricii de bere din localitatea Z, iar faptul că acest activ a fost vândut independent și nu prin intermediul societății W nu poate conduce la concluzia că serviciile nu au fost prestate în folosul societății.

Contestatara susține că interpretarea organelor de inspecție fiscală conform căreia vânzarea activului a avut loc de către societatea X, iar societatea W nu și-a îndeplinit obligațiile asumate prin contract este eronată întrucât trebuie să se aibe în vedere prevederile art.1 pct.1.1 din contract prin care societatea W se obligă să furnizeze servicii de organizare a vânzărilor proprietăților sale prin promovarea și negocierea cu potențiali cumpărători și deci, nu exclusiv în legătură cu fosta fabrică de bere din localitatea Z.

Totuși, societatea susține că a primit oferte de cumpărare prin intermediul societății W de unde reiese că aceasta a fost implicată în potențiala vânzare a activului, deci a prestat servicii și chiar dacă oferta câștigătoare pentru vânzarea fabricii de bere din localitatea Z nu a fost primită din partea unui potențial client al societății W aceasta nu înseamnă că serviciile prevăzute în contract nu au fost achiziționate în scopul activității economice.

De asemenea, în ceea ce privește prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, societatea susține că deține contract de prestări servicii valabil încheiat cu societatea W și solicită anularea deciziei de modificare a bazei de impunere pentru aceste cheltuieli în sumă de 000 lei.

4. Referitor la cheltuielile în sumă de 000 lei cu servicii facturate de societatea A, precum și TVA în sumă de 000 lei aferentă, societatea susține că deține contract încheiat pentru prestări servicii pentru realizarea unui audit privind nivelul de execuție la punctele de vânzare ale clienților societății X, precum și faptul că a prezentat organelor de inspecție fiscală documente constând în facturi, capturi cu imagini din diverse locații unde se

comercializează produsele societății și rapoarte furnizate de societatea prestatoare.

De asemenea, contestatara susține că deși a adus la cunoștința organelor de inspecție fiscală, la data discuției finale, precum și prin Punctul de vedere scris, că a identificat noi informații și documente justificative în legătură cu societatea A (pe care le prezintă în Anexa 000 la contestație) acestea nu au analizat aceste documente pe motiv că societatea a depus o situație excel, nesemnată și neștampilată.

Societatea susține că informațiile din acest document sunt foarte importante pentru a asigura promovarea produselor, identificarea zonelor cu cota de piață ce poate fi îmbunătățită, identificarea produselor ce au rulaj mare și zona acestora, întocmirea de previziuni cu privire la volumele necesare a fi livrate în anumite zone ale țării.

De asemenea, în ceea ce privește rapoartele prezentate contestatara susține că acestea conțin o evidență detaliată a auditurilor efectuate în funcție de clienții auditați prezentând informații cu privire la sortimentele de bere comercializate de fiecare client și la modul cum acestea sunt comercializate.

În ceea ce privește scopul achiziționării acestor servicii se arată că acesta constă stabilirea unei imagini detaliate a nivelului de execuție la punctele de vânzare aspect care, la momentul prestării serviciilor, societatea se afla în imposibilitatea de a-l urmări prin resurse proprii. Ulterior anului 2012 toată activitatea prestată de societatea A a fost preluată de angajații societății.

Referitor la respingerea dreptului de deducere a TVA, contestatara arată că organele de inspecție fiscală nu au demonstrat care au fost motivele pentru care nu au acordat dreptul de deducere a TVA, având în vedere că regulile pentru neacceptarea la deducere a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit sunt diferite față de condițiile impuse pentru deducerea TVA.

În ceea ce privește îndeplinirea condiției de fond pentru acordarea dreptului de deducere a TVA societatea susține că achiziția acestor servicii a fost în scopul desfășurării activității fiind necesare pentru stabilirea unei imagini detaliate a nivelului de execuție la punctele de vânzare, accesul la aceste detalii permițând societății să ia decizii eficiente în privința activităților întreprinse în piață.

Referitor la condiția de formă societatea susține că deține facturi, precum și faptul că nicăieri în legislația de TVA nu se prevede că, pe lângă factură trebuie prezentate și alte documente justificative.

Prin impunerea de prezentare de documente suplimentare, respectiv impunându-se o condiție extralegală, organele de inspecție fiscală încalcă flagrant jurisprudența CJUE în cauzele conexe C-80/11 Mahageben și C-142/11 Peter David, precum și pct.69 alin.(1) și (2) din HG nr.1/2016 date în explicarea prevederilor art.299 din Codul fiscal.

De asemenea, societatea invocă prevederile pct.69 alin.(1) și (2) din HG nr.1/2016 care menționează că dreptul de deducere a TVA este un drept fundamental al sistemului de TVA și nu poate fi limitat.

Totodată, societatea susține că au fost încălcate prevederile art.167 din Directiva de TVA și invocă:

- cauza C-90/02 Bockemuhl- nu se pot impune condiții suplimentare pentru acordarea dreptului de deducere a TVA;
- C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, C-110/98, C-147/98 -statele membre pot adopta măsuri care nu trebuie însă să depășească ceea ce este necesar pentru colectarea taxei și nu pot să fie folosite în așa mod în care să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA care este un drept fundamental al sistemului de TVA;
- C-277/14 PPUH – organele pot să refuze dreptul de deducere a TVA dacă se stabilește în legătură cu elemente obiective că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv;
- C-435/05 NN- dreptul de deducere a TVA este admis chiar în absența unei legături directe și imediate între o operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval.

De asemenea, societatea invocă prevederile art.11 alin.(12) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că organele de inspecție fiscală nu au probat că scopul prestării serviciilor a fost acela de a obține un avantaj fiscal ci au invocat insuficiența documentelor justificative în condițiile în care legislația nu prevede decât existența facturii și utilizarea serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile.

Față de argumentele prezentate societatea solicită anularea actelor administrativ fiscale pentru cheltuielile în sumă de 000 lei și pentru TVA în sumă de 000 lei.

5. În ceea ce privește TVA în sumă de 000 lei aferentă bunurilor acordate cu titlu gratuit în cadrul campaniilor promoționale, contestatara susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal și că trebuiau să țină cont de volumul total al vânzărilor înregistrate în cadrul campaniilor promoționale și nu la valoarea unui produs singular.

Susține că scopul campaniilor promoționale este de creștere a vânzărilor ceea ce conduce implicit la creșterea veniturilor impozabile ale societății, precum și faptul că trebuie avută în vedere competiția de piață a producătorilor de bere fără să discrimineze între categorii de produse și producători.

Ca urmare, societatea solicită anularea actului administrativ fiscal pentru TVA în sumă de 000 lei.

6. Referitor la TVA în sumă de 000 lei aferentă reducerilor comerciale acordate de societate către distribuitori, contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat politica comercială a acesteia și pentru clarificare va descrie o relație comercială cu distribuitorii în ceea ce privește punerea pe piață a produselor.

Astfel, se arată că vinde produse către distribuitori care asigură revinderea acestora la punctele de consum în baza contractelor între cele două părți. În

funcție de standardele de execuție stabilite împreună cu punctele de consum societatea comunică distribuitorilor obiectivele de vânzare ce trebuie îndeplinite, respectiv vânzarea întregii game de produse/a unei anumite game de produse, existența unui anumit număr de puncte de consum deservite, asigurarea de stocuri suficiente la nivelul punctelor de consum etc. ce reprezintă condițiile de acordare a reducerilor comerciale.

Așadar, distribuitorii trebuie doar să livreze produsele conform planului de vânzare agreat, verificarea îndeplinirii obiectivelor urmărite pentru acordarea reducerilor comerciale se realizează exclusiv prin intermediul angajaților societatea X.

În ceea ce privește discount-ul lunar de 000% se acordă numai dacă distribuitorul atinge obiectivul privind numărul punctelor de consum care și-au îndeplinit standardele de execuție minimă din totalul punctelor de consum deservite de distribuitor. În acest sens societatea transmite periodic către distribuitori condițiile/obiectivele de evaluare lunară a execuției la punctele de consum, precum și numărul punctelor de consum care trebuie să îndeplinească condițiile impuse în vederea menținerii unui anumit standard necesar creșterii vânzărilor societății. În raport de gradul de realizare a obiectivului de către distribuitor așa cum a fost declarat de acesta și auditat de societate prin intermediul angajaților săi distribuitorul poate beneficia de o reducere de preț.

Referitor la discount-ul de 000% pentru structura optimă a echipei de vânzări, societatea susține că se acordă numai dacă distribuitorul îndeplinește obiectivul privind existența și disponibilitatea unei forțe de vânzări organizată de așa manieră încât să acopere un număr cât mai mare de puncte de consum. Justificarea acordării acestui discount este de a stimula distribuitorul să contribuie la creșterea volumului de vânzări într-o perioadă de timp dată, dar și scopul de a asigura o prezență solidă a clientului pe piață.

În ceea ce privește discount-ul lunar de administrare de risc de 000%, societatea susține că se acordă distribuitorului dacă acesta depune o scrisoare de garanție bancară cu scopul de a acoperi limita de credit pentru perioada în afara sezonului și de a asigura resursele financiare pentru desfășurarea normală a activității în perioada în afara sezonului.

Discount-ul de activități de piață de 000% se acordă dacă distribuitorul îndeplinește condițiile stabilite de societate privind realizarea planului de activitate în scopul creșterii volumului de produse vândute.

Discount-ul lunar pentru prezența la raft de tip off trade de 000% se acordă dacă acesta îndeplinește obiectivul societății privind deservirea punctelor de comercializare (POC) din regiunea geografică în care activează în sensul că societatea analizează numărul POC-urilor care au îndeplinit criteriile de prezență în total POC-uri deservite de distribuitor, având în vedere că îndeplinirea obiectivelor impuse de către societate îi asigură distribuitorului un volum de produse vândute ceea ce îndeplinește condiția pentru obținerea discount-ului.

Discount-ul lunar pentru respectarea standardelor de execuție brilliant la punctele de vânzări de 000% se acordă dacă distribuitorul atinge obiectivul privind numărul POC-urilor care și-au îndeplinit standardele de execuție brilliant din totalul POC-urilor deservite de distribuitor astfel că, în funcție de standardele impuse de societate cu privire la modul de îndeplinire a obiectivelor privind creșterea vânzărilor și de rezultatele auditului efectuat prin angajații proprii se acordă acest discount distribuitorilor.

Discount-ul acordat pentru atingerea gradului de satisfacție al clienților revânzători de 000% se acordă pentru realizarea de către distribuitor a gradului de satisfacere a clienților având în vedere că o poziționare mai bună în rândul preferințelor clienților revânzători generează un volum mai mare de vânzări.

Contestatară susține că nu se poate considera că între cele două părți se realizează anumite servicii deoarece relația dintre cele două părți presupune întreprinderea unor serii de activități care sunt menite să asigure o colaborare benefică, respectiv pentru societatea – maximizarea volumului vândut și ajungerea produselor în condiții optime la consumatori, iar pentru distribuitor un preț cât mai bun pentru produsele achiziționate cu scopul obținerii unei marje de profit cât mai bune.

De asemenea, societatea consideră că tipurile de reduceri comerciale menționate în legislație sunt cu titlu de exemplu și nu exhaustiv cum au considerat organele de inspecție fiscală și este de părere că intenția legiuitorului a fost să permită posibilitatea acordării de reduceri și pentru alte motive decât cele enumerate la pct.51 alin.(5) din OMFP nr.3055/2009 și pct.76 alin.(7) din OMFP nr.1802/2014, cum ar fi îndeplinirea unor obiective comerciale stabilite de părți, altele decât cele menționate în lege.

Astfel, consideră că prevederile legale trebuie interpretate în sensul că indiferent de condițiile comerciale stabilite de părți (defecte, volum de vânzări, îndeplinirea unor indicatori ce nu țin de vânzare/produs ci de eficiența de promovare a acestuia etc.) societatea fiind în prezența unei reduceri de preț în situația în care părțile au stabilit acest lucru contractual autoritățile neputând interveni în schimbarea naturii unei operațiuni agreată de părți.

În concluzie, societatea susține că aceste reduceri de preț se încadrează în categoria risturnurilor fiind reduceri de preț calculate în raport cu totalitatea tranzacțiilor efectuate de un terț.

De asemenea, societatea nu reține aplicabilitatea OG nr.99/2000, precum și faptul că prevederile legale în materie de TVA, respectiv art.137 și art.286 din Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal prevăd că baza de impozitare a TVA nu cuprinde „*rabaturile, remizele, risturnurile, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori clienților*”, iar reducerile de preț acordate de societate sunt în beneficiul clienților. Astfel, reducerile de preț acordate de societate nu constituie remunerație a unui serviciu.

Totodată, societatea consideră că în mod eronat au fost aplicate prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal întrucât nu se aplică taxelor indirecte

conform prevederilor art.11 alin.(5) din Codul fiscal astfel că, indiferent de natura tranzacției în materie de TVA care este o taxă ce ar trebui să fie neutră la nivelul unui comerciant/producător, nu se poate susține că societatea a beneficiat de o situația mai favorabilă în cazul acordării reducerii de preț.

Se invocă în susținere prevederile art.11 alin.(12) din Codul fiscal în sensul că organele de inspecție fiscală ar trebui să dovedească că prin ajustarea TVA la momentul acordării reducerilor de preț societatea ar fi urmărit să obțină un avantaj fiscal. În susținere invocă cauza C-000/06 societatea B.

Societatea susține că prin conduita organelor de inspecție fiscală sunt încălcate mai multe principii:

- principiul neutralității TVA conform art.1 din Directiva 2006/112/CE și pct.78 din cauza C-225/02 Halifax Plc;
- principiul bunei-credințe conform art.12 din Codul de procedură fiscală, cauzelor C-439/04 Axel Kittel, C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C- 484/03 Bond House.

Ca urmare, societatea solicită anularea deciziei de impunere pentru TVA în sumă de 000 lei.

7. Referitor la ajustarea prețurilor cu suma de 000 lei aferentă tranzacției constând în licențierea de drepturi de proprietate intelectuală de părți afiliate (C și D), societatea susține următoarele:

Referitor la eliminarea din eșantionul final de comparabilitate a contractului încheiat între societatea E în calitate de Licențiator și societatea F în calitate de Licențiat societatea susține că argumentele prezentate sunt arbitrare, respectiv:

- referitor la natura produselor licențiate societatea susține că în cadrul unei analize a prețurilor de transfer este importantă natura drepturilor de proprietate intelectuală licențiată și nu natura bunurilor licențiate întrucât o marcă adaugă valoare asupra produsului comercializat și practica pieței este de a percepe un anumit procent de redevență indiferent de natura produsului și nu procente diferite pe produs.

În ceea ce privește argumentul organelor de inspecție fiscală conform căruia natura produselor licențiate reprezintă „*un posibil factor determinant în stabilirea ratelor de redevență*” contestatara arată că este o opinie și nu este reglementată.

- în ceea ce privește acordarea licenței doar pentru vânzări en-detail în sensul că licența diferă din punct de vedere al termenilor contractuali, cât și din punct de vedere al funcțiilor îndeplinite, respectiv funcția de vânzare/comercializare societatea susține că argumentul nu este real întrucât în cadrul contractelor încheiate de societatea X cu afiliatele sale îndeplinește funcția de vânzare/comercializare. Referitor la argumentul organelor de inspecție fiscală conform căruia valoarea licenței poate fi influențată, atât de prețul de vânzare al produselor licențiate, cât și de volumul vânzărilor care, la rândul lor diferă în funcție de tipul tranzacțiilor de vânzare, respectiv vânzări en-gros față de vânzări en-detail societatea susține că este o exprimare vagă și nu una certă și

mai mult, susține că se are în vedere valoarea efectivă percepută ca licență ci valoarea procentului de licență în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu precizează în ce măsură vânzările en-gros și en-detail ar trebui să atragă un procent de redevență mai mare și care este raționamentul utilizat.

- referitor la constatarea privind existența unei clauze cu privire la obligativitatea realizării unor cheltuieli de marketing și acordarea de către licențiat a unui avans de 000 USD societatea susține că nu înțelege ce influență ar putea avea această clauză asupra valorii ratei de redevență percepută. De asemenea, arată că rata de redevență aplicată în cadrul acestui contract este de 000% ceea ce invalidează constatarea potrivit căreia plata avansului influențează semnificativ prețul. De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au aplicat consecvent aceste criterii întrucât în cadrul eșantionului final de companii au acceptat și alte contracte în care existau prevederi de achitarea unor sume suplimentare (contractul nr.000) sau care nu menționează necesitatea efectuării unor cheltuieli de marketing. Astfel, abordarea inconsecventă a anumitor criterii reprezintă un semn clar al efectuării unei analize discreționare.

Potrivit celor prezentate societatea consideră că eliminarea acestui contract din eșantion nu este justificată ci s-a efectuat în mod expres în scopul diminuării intervalului de piață și efectuării de ajustări a prețului de transfer.

Referitor la modalitatea de calcul a redevenței utilizată de societate, respectiv transpunerea redevenței pe hectolitru plătită de societate către părțile afiliate prin raportarea valorii absolute a redevenței plătita în decursul fiecărui an financiar la valoarea vânzărilor nete societatea susține că acest calcul a fost respins de organele de inspecție fiscală fără a avea la bază un argument concret.

Astfel, se arată că invocarea paragrafului 2.13 din Liniile directoare OECD este unul general și nu menționează că prețul unei tranzacții trebuie analizat pe fiecare contract în parte, iar argumentul potrivit căruia utilizarea unei rate de redevență comună tuturor contractelor poate denatura rezultatul analizei de comparabilitate nu se poate reține întrucât în cazul de față este vorba despre un tip de tranzacție care se desfășoară în baza mai multor contracte și nu de mai multe tipuri de contracte. În susținere invocă prevederile 3.9 și 3.10 din Liniile directoare OCDE care cuprinde prevederi referitoare la modul de analizare a tranzacțiilor (separat sau prin agregare), respectiv la analizarea tranzacțiilor în comun cum este cazul portofoliilor. În acest sens societatea susține că licențierea mai multor categorii de mărci comerciale care se adresează diferitelor segmente de piață este o practică utilizată de marii jucători din industria de bere care se poate observa din portofoliul de produse oferit de fiecare dintre aceștia și fiecare dintre aceștia analizează profitabilitatea obținută la nivelul întregului portofoliu de mărci pentru a realiza o cotă de piață cât mai ridicată.

De asemenea, societatea invocă prevederile pct.3.11 din Liniile directoare OCDE susținând că și în cazul în care organele de inspecție fiscale decid să

facă o analiză separată a unor tranzacții privite în comun de către contribuabil pentru validarea concluziilor este necesar ca rezultatul, totalizând prețul pentru toate tranzacțiile să fie la nivelul prețului de piață.

Referitor la formula de calcul a intervalului de piață al ratelor de redevență, societatea susține că aceasta a fost respinsă fără a se prezenta un argument concret, respectiv nu se precizează motivul pentru care funcția „Quartile” din Microsoft Excel este utilizată ca referință de corectitudine în condițiile în care nici legislația și nici Liniile directoare OCDE nu precizează o formulă de calcul ce ar trebui utilizată pentru intervalul de piață.

De asemenea, se arată că definiția intervalului intercuarticular prevăzută de legislația internă și de Liniile directoare OCDE este similară cu cea din Codul Federal al SUA, formula de calcul utilizată de societate este cea utilizată în mod uzual de firmele de consultanță din SUA și prin urmare consideră incorectă respingerea formulei de calcul a intervalului intercuarticular de către organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește mențiunea organelor de inspecție fiscală conform căreia societatea nu a adus argumente privind justificarea formulei utilizate pentru calculul intervalului intercuarticular societatea menționează:

- studiul de comparabilitate inclus în dosarul prețurilor de transfer prezentat a fost elaborat de unul dintre cei mai buni consultanți independenți la nivel mondial;
- din punct de vedere procedural este obligația organelor de inspecție fiscală să prezinte argumente de ce nu este corectă formula de calcul utilizată de societate.

Totodată, contestatara arată că beneficiat de drepturi de licențiere de la părțile afiliate, fie prin licențiere directă de la proprietarul acestora- cazul drepturilor de proprietate intelectuală de la C (marca „G”), fie prin sublicențiere – unele din drepturile de proprietate intelectuală obținute de la D (mărcile „H”, „I” și „J”) licențiate inițial de D de la deținătorul legal K. În ceea ce privește drepturile de proprietate sublicențiate de la D la societatea X societatea susține că efectuarea de ajustări a prețului piață de către organele de inspecție fiscală se ajunge la o situație imposibilă din punct de vedere economic în sensul că rata de redevență de sublicențiere ar trebui să fie mai mică decât rata de redevență plătită de D către deținătorul legal K, respectiv de 000% în condițiile în care a fost de 000% în perioada 2012-2014, de 000% în anul 2015 și 000% în anul 2016. Astfel, s-ar ajunge ca D să sublicențieze în pierdere către societatea X ceea ce contravine logicii economice.

De asemenea, se arată că organele de inspecție fiscală nu țin cont de faptul că în situația în care societatea X ar fi contractat direct licența de la K ar fi achitat un procent mult mai mare, respectiv între 000% și 000%.

Mai mult, se arată că prin luarea în considerare a contractului încheiat între două părți independente D și K al cărui preț de piață este la nivelul 000%-000% rezultă că intervalul de piață generat de organele de inspecție fiscală (000%-

000%) nu este unul real întrucât contractul încheiat între două părți independente D și K nu se încadrează în intervalul de piață.

Mai mult, societatea argumentează că la nivelul societății L există încheiate contracte de licențiere de drepturi de proprietate intelectuală similare în cadrul cărora sunt practicate rate de redevențe cuprinse între 000%-000% sau chiar mai mari decât cele practicate de societatea X.

Ca urmare a argumentelor prezentate solicită anularea ajustării prețurilor de transfer în valoare de 000 lei aferentă tranzacției constând în licențierea de drepturi de proprietate intelectuală de către părțile afiliate C și D către societatea X.

8. În ceea ce privește ajustarea prețurilor cu suma de 000 lei aferentă cheltuielilor cu dobânzile la împrumuturile primite de la D și O, societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au menționat că valoarea împrumuturilor inclusă în eșantioanele de comparabilitate nu este comparabilă cu cea a împrumuturilor primite de către societatea X de la părțile afiliate și au invocat prevederile pct.3.28 din Liniile directoare OCDE.

Societatea susține că acest paragraf menționează că diferențele de volum pot afecta în anumite cazuri prețul unei tranzacții fără ca organele de inspecție fiscală să clarifice în ce mod aceste diferențe afectează tranzacția supusă analizei care a condus la efectuarea de ajustări în condițiile în care societatea, în cadrul studiilor de comparabilitate nu a efectuat astfel de ajustări pe considerentul că nu există diferențe care să influențeze semnificativ prețul tranzacțiilor comparabile.

Contestatară arată că au fost selectate împrumuturi comparabile cu valoarea de peste 000 euro sau echivalent în lei, iar în cadrul analizei efectuate nu există informații cu privire la valorile împrumuturilor reținute în eșantionul final. De asemenea, arată că analiza efectuată de organele de inspecție fiscală are un grad de specificitate mai redus și a fost efectuat în baza unor date și informații mai limitate.

În ce privește argumentul conform căruia data încheierii contractelor de împrumut diferă de cea a împrumutului primit de societatea X de la partea afiliată, societatea susține că nu a fost prezentată logica din spatele acestui argument, respectiv de ce contractele încheiate în anul 2008 nu pot fi comparabile atât timp cât au fost valabile și în anul 2009 și următorii ani.

Referitor la faptul că durata împrumuturilor considerate a fi comparabile este diferită de cea a împrumutului primit de societatea X de la partea afiliată societatea arată că organele de inspecție fiscală nu clarifică în ce mod aceste diferențe influențază prețul tranzacțiilor. Mai mult, societatea susține că organele de inspecție fiscală au selectat comparabile împrumuturile din rapoartele BNR cu o maturitate peste 5 ani, iar în analiza efectuată nu există informații specifice disponibile cu privire la maturitatea împrumuturilor.

În ceea ce privește argumentul organelor de inspecție fiscală conform căruia industriile în care au fost acordate împrumuturile considerate a fi comparabile sunt diferite de cea în care societatea X activează societatea susține că nu se precizează în ce mod afectează acest aspect prețul tranzacției, iar în analiza efectuată nu s-a utilizat niciun criteriu de acest gen.

Referitor la faptul că societatea nu a justificat modul în care au fost transformate ratele de dobândă aferente tranzacțiilor considerate comparabile societatea susține că nu este clar din ce anume motive organele de inspecție fiscală au considerat că utilizarea modulului Swap Manager din baza de date Bloomberg nu este potrivită având în vedere că una dintre funcționalitățile acestui modul este transformarea ratelor de dobândă variabile în rate de dobândă fixe.

În ceea ce privește constatarea că moneda în care au fost realizate tranzacțiile comparabile independente nu este comparabilă cu moneda în care a fost contractat împrumutul de la O respectiv în lei, societatea susține că eronat organele de inspecție fiscală au precizat că „*analiza prezentată de societate are la bază ajustări valutare succesive pentru conversia ratelor de dobândă în diferite monede care afectează material comparabilitatea*” întrucât modulul Swap Manager efectuează o singură translație.

Referitor la argumentul conform căruia piața în care activează debitorul contractului de împrumut reprezintă un factor important pentru stabilirea ratei de dobândă ce urmează a fi suportată de acesta, piețele pe care activează societățile implicate în contractele de împrumut comparabile fiind semnificativ diferite de piața din România unde societatea își desfășoară activitatea susține că acesta nu a fost inclus în raportul de inspecție fiscală fiind formulat în urma punctului de vedere prezentat de societate. De asemenea, societatea arată că nu poate fi reținut acest argument întrucât ar însemna ca o companie din România să obțină împrumuturi doar de pe piața din România sau în situația în care ar apela la creditori de pe alte piețe aceștia ar trebui să respecte condițiile de pe piața din România fapt ce nu poate fi aplicat în practică.

De asemenea, societatea susține că analiza efectuată de organele de inspecție fiscală a presupus efectuarea de ajustări considerând nedeductibile cheltuielile cu dobânda chiar și sub nivelul menționat de către Codul fiscal (000% pentru anul 2012). Astfel, societatea susține că ajustarea efectuată de organele de inspecție fiscală contravine Codului fiscal și încalcă dreptul societății de a-și deduce cheltuielile cu dobânda, precum și faptul că acest tratament este discriminatoriu între o societate care obține în cursul anului 2012 un împrumut de la un acționar care deține 000% din capitalul social la o rată de 000% (care poate deduce 000 % nefiind părți afiliate) și o societate care obține în aceleași condiții un împrumut de la o persoană care deține 000% din capitalul social (care potrivit bazei de date BNR nu poate deduce mai mult de 000” doar în baza faptului că sunt afiliate).

Astfel, susține că a utilizat limita de deductibilitate prevăzută în Codul fiscal neputând fi utilizate ambele etaloane (Codul fiscal și daza de date BNR) și solicită anularea ajustării cheltuielilor cu dobânzile în sumă de 000 lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2018, precum și a Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 corectat, comunicat societății la data de 2019, ce au stat la baza emiterii Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.000/2018 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019 emise de organele inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-au constatat următoarele:

PIERDERE FISCALĂ

Perioada verificată:2012-2016

1. Societatea X a încheiat cu societatea Y (denumită în prezenta decizia societatea Y) Contractele nr.000/2007 și nr.000/2016 având ca obiect transferul de responsabilitate privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje.

Prin contracte părțile au prevăzut că prestatorul va prezenta lunar beneficiarului „un raport asupra modului de îndeplinire, în numele beneficiarului, a obiectivelor lunare cumulate” și „să înmâneze beneficiarului o declarație pe proprie răspundere din care să reiasă modul în care prestatorul a îndeplinit obiectivele stabilite”.

Din analiza documentelor a rezultat că justificările prezentate pentru fiecare an constau într-o pagină format A4 în care sunt enumerate cantitățile de ambalaje introduse pe piață și cantitățile pe care societatea Y le comunica ca fiind reciclate, documentele prezentate reprezentând note informative și nu rapoarte de activitate.

De asemenea, există cazuri în care prin Declarația privind obligațiile la Fondul de mediu se comunică 0 kg cantitate reciclată, iar în ceea ce privește clauza din contracte potrivit căreia beneficiarul poate verifica prestatorul cu privire la serviciile contractate acest fapt nu s-a întâmplat.

Ca urmare nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu aceste servicii în sumă de **000 lei**.

2. În luna noiembrie 2012 societatea a vândut către societatea P mijloace fixe constând în teren de 000 mp, clădiri și echipamente de producție din fosta fabrică de bere din localitatea Z la prețul de 000 lei la care se adăugă TVA în sumă de 000 lei.

La momentul vânzării valoarea rămasă neamortizată a clădirilor și echipamentelor era de 000 lei la care se adăuga terenul de 000 mp înregistrat

cu valoarea contabilă 000 lei, suma de 000 lei fiind înregistrată pe cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, având în vedere că valoarea rămasă neamortizată a fost dedusă, că prețul de vânzare al activelor este mic și ținând cont că scopul oricărei tranzacții este obținerea de profit s-a constatat că a fost diminuată baza de impozitare a profitului impozabil astfel că, în temeiul art.11 alin.(1) din Codul fiscal, s-a procedat la reîncadrarea tranzacției stabilindu-se **venituri suplimentare în sumă de 000 lei** reprezentând valoarea brută a mijloacelor fixe diminuată cu deprecierea cumulată până la data vânzării la care se adaugă valoarea terenului și din care s-a scăzut valoarea de vânzare a acestora (000 + 000-000).

De asemenea, s-a constatat, din analiza bazei de date ANAF, că societatea P a fost înființată în 2012 (cu două luni înaintea tranzacției), iar unul din asociați/administratori R fost salariat al societății X până în anul 2012. Societatea a funcționat până în anul 2013 când a fost radiată.

3. În anul 2011 societatea a încheiat Contract de agenție vânzări cu societatea R (denumită în prezenta decizie societatea W) pentru a asigura vânzarea proprietăților descrise în anexa 2 la contract. Onorariul stabilit prin contract este procentual în funcție de valoarea vânzării (de la 000 euro la 000 euro).

Astfel, societatea W trebuia să găsească potențiali cumpărători ai terenului și instalației industriale din cadrul fabricii de bere din localitatea Z în termenul de valabilitate al contractului sau în 12 luni după expirarea sau rezilierea acestuia. Părțile au convenit, prin act adițional, ca societatea să achite un onorariu de 000 euro plus TVA pentru servicii de consultanță și brokeraj factura urmând a fi emisă pe data de 000/ 2012.

Din explicațiile verbale date de reprezentantul societății a rezultat că identificarea societății cumpărătoare și derularea vânzării au fost efectuate exclusiv de către societatea X de unde reiese că societatea W nu a prestat serviciile pentru care a fost angajată și care au fost facturate.

Ca urmare, au fost stabilite **cheltuieli nedeductibile în sumă de 000 lei.**

4. Între societate și societatea A s-a încheiat Contractul nr.000/2012 prin care prestatorul se angajează să efectueze un audit privind nivelul de execuție la punctele de vânzare.

Conform prevederilor art.4.1 din contract prestatorul se obligă să furnizeze beneficiarului un set de rapoarte lunare care să cuprindă toți indicatorii din anexa 1, precum și faptul că „*în vederea accesării bazei de date și a rapoartelor pe internet*” prestatorul urma să implementeze design-ul pentru un instrument Web Acces.

La inspecția fiscală societatea a prezentat contractul, facturile și print screen cu imagini în diverse locații unde se comercializează sortimentele de bere produse susținându-se că sunt componente ale auditului desfășurat de prestatoare.

Având în vedere că nu au fost prezentate studiile de vânzare, rapoartele lunare și nu putut fi identificată baza de date care trebuia creată de prestator nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu aceste servicii în sumă de **000 lei**.

5. În urma analizării dosarului prețurilor de transfer organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor stabilind cheltuieli nedeductibile în sumă de 000 lei (000 lei + 000 lei), defalcate după cum urmează:

- ajustarea redevențe AA pentru marca G – cheltuieli nedeductibile în sumă de 000 lei pe anul 2012, de 000 lei pe anul 2013, de 000 lei pe anul 2014, de 000 lei pe anul 2015 și de 000 lei pe anul 2016;
- ajustarea redevențe D pentru mărcile I, H, J- cheltuieli nedeductibile în sumă de 000 pe anul 2012, 000 lei pe anul 2013, 000 lei pe anul 2014, 000 lei pe anul 2015 și 000 lei pe anul 2016;
- ajustarea dobânzilor aferente împrumutului primit în anul 2012 de la partea afiliată D la nivelul valorii medii a ratelor de dobândă de pe piață ceea ce a condus la stabilirea de cheltuieli nedeductibile pe anul 2012 în sumă de 000 lei.

*

* *

Având în vedere cheltuielile nedeductibile și veniturile impozabile stabilite la inspecția fiscală, precum și pierderile fiscale declarate de societate, respectiv profitul impozabil pe anul 2016, prin Decizia de modificare a bazei de impunere a fost diminuată pierderea fiscală pe perioada 2012-2016 cu suma totală de 000 lei.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ Perioada verificată:2013-2016

1. Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de 000 lei aferentă serviciilor facturate de societatea Y având în vedere că societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea acestor servicii în scopul operațiunilor sale taxabile.

2. S-a dispus colectarea TVA în sumă de 000 lei aferentă produselor acordate în campanii promoționale, pe considerentul că societatea a dedus TVA aferentă achiziției acestor bunuri și prin acordarea cu titlu gratuit nu au fost respectate prevederile art.128 alin.(8) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.270 alin.(8) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

3. S-a dispus colectarea TVA ca urmare a reîncadrării reducerilor comerciale ca reprezentând remunerație a unui serviciu, astfel

- 2013 – 000 lei;
- 2014 – 000 lei;
- 2015 – 000 lei;
- 2016 – 000 lei.

4. Nu s-a acordat drept de deducere a TVA în sumă de 000 lei, pe anul 2013, înregistrată în baza facturilor emise de prestatorul societatea A pe considerentul că nu au fost prezentate studiile de vânzare, rapoartele lunare și nu fost identificată baza de date care trebuia creată de societatea prestatoare.

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

1. Referitor la:

- 000 lei –cheltuieli cu servicii care contribuie la diminuarea pierderii fiscale;

- 000 lei - TVA, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal a fost diminuată pierderea fiscală, respectiv dacă societatea datorează TVA în condițiile în care documentele prezentate nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor în scopul desfășurării activității, respectiv în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Perioada verificată: impozit pe profit:2012-2016;
TVA : 2013 -2016.

În fapt, societatea X a încheiat cu societatea Y (denumită în prezenta decizie societatea Y) Contractele nr.000/2007 și nr.000/2016 având ca obiect transferul de responsabilitate privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje.

Prin contracte – la pct.4.5 și 4.6, părțile au prevăzut că prestatorul va prezenta lunar beneficiarului „*un raport asupra modului de îndeplinire, în numele beneficiarului, a obiectivelor lunare cumulate*” și „*să înmâneze beneficiarului o declarație pe proprie răspundere din care să reiasă modul în care prestatorul a îndeplinit obiectivele stabilite*”.

Din analiza documentelor a rezultat că justificările prezentate pentru fiecare an constau într-o pagină format A4 în care sunt enumerate cantitățile de ambalaje introduse pe piață și cantitățile pe care societatea Y le comunica ca fiind reciclate, documentele prezentate reprezentând note informative și nu rapoarte de activitate.

De asemenea, există cazuri în care prin Declarația privind obligațiile la Fondul de mediu se comunică 0 kg cantitate reciclată, iar în ceea ce privește clauza din contracte potrivit căreia beneficiarul poate verifica prestatorul cu privire la serviciile contractate acest fapt nu s-a întâmplat.

Ca urmare, în temeiul art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1)

din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct.5 alin.(1) și pct.13 lit.k) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu aceste servicii în sumă de **000 lei**.

De asemenea, având în vedere contractele încheiate cu societatea Y ce au ca obiect transferarea responsabilității privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje pentru care societatea nu a prezentat documente care să justifice că serviciile au fost achiziționate și prestate în scopul operațiunilor sale taxabile în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) și (7), art.134² alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art.281 alin.(1) și (7), art.282 alin.(1) și art.297 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat drept de deducere pentru **TVA sumă de 000 lei**.

În drept, pe perioada 2011-2015, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate [...].”

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, neîndeplinirea uneia din aceste condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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 alin.(1)** din același act normativ:

“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice,

inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”,

coroborate cu Normele metodologice aprobate prin HG nr.1/2016:

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

13. In aplicarea prevederilor art.25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele: k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice, iar în categoria cheltuielilor deductibile intra și cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea și restructurarea activității unui contribuabil.

Astfel, se reține că 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, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care la art.6 precizează:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca

aceste cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(1) și (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„Art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”(...)

Aceste prevederi au fost menținute și prin art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

“art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; “

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

De asemenea art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează ca:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată este condiționată de prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în folosul societății, legiuitorul făcând trimitere, conform art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la servicii care au fost prestate ori urmează să fie prestate.

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu

prevederile art.155.

Prevederi similare se regasesc la art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se retine ca legiuitorul a conditionat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere, iar cele de forma conditiile de exercitarea acestuia.

De asemenea, detinerea unei facturi care contine informatiile obligatorii prevazute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in functie de perioada incidenta in cauza, nu este suficienta pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata, societatea trebuie sa justifice in primul rand faptul ca bunurile/serviciile achizitionate pe baza de factura sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, in conformitate cu prevederile legale citate in speta.

Aceste cerinte legale trebuie indeplinite in mod cumulativ, astfel ca neindeplinirea unei cerinte, respectiv indeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile și a dedus TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile facturate de societatea Y contractate cu această societate prin care s-a transferat responsabilitatea societății cu privire la îndeplinirea obiectivelor minime de valorificare a deșeurilor de ambalaje introduse pe piața națională.

Astfel potrivit prevederilor:

- HG nr.621/2005 privind gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, care stipulează că:

ART:16

„(1) Operatorii economici, persoane juridice române, sunt responsabili pentru întreaga cantitate de deșeuri generate de ambalajele pe care le introduc pe piața națională, după cum urmează:

a) operatorii economici care introduc pe piață produse ambalate sunt responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și terțiare folosite pentru ambalarea produselor lor, cu excepția ambalajelor de desfacere care sunt folosite pentru ambalarea, la locul de vânzare, a produselor pe care aceștia le introduc pe piața națională;”

[...]

(2) Responsabilitățile operatorilor economici prevăzute la alin. (1) se pot realiza:

a) individual, pentru deșeurile de ambalaje rezultate de la propriile produse pe care le introduc pe piața națională;

b) prin intermediul unui operator economic autorizat de către o comisie constituită la nivelul autorității publice centrale pentru protecția mediului.

[...]

- (4) Operatorii economici prevăzuți la alin.(2) sunt obligați să îndeplinească cel puțin obiectivele prevăzute în anexa nr.3 la Ordonanța de urgență a Guvernului nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.105/2006, cu modificările și completările ulterioare, aplicate la deșeurile de ambalaje rezultate de la ambalajele introduse pe piața națională/preluate pe bază de contract cu asigurarea trasabilității acestora.”

- art.26 din același act normativ prevede:

“(3) Operatorii economici care, într-un an, nu își îndeplinesc în mod individual cel puțin obiectivele prevăzute la art.16 alin.(4) sunt obligați să își îndeplinească responsabilitățile prin intermediul unui operator economic prevăzut la art. 16 alin. (2) lit. b)”.

În același sens sunt și prevederile Legii nr.249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, în vigoare pe anul 2016:

„ART:16

(1) Pentru îndeplinirea obiectivelor prevăzute la art.14, operatorii economici sunt responsabili să asigure gestionarea ambalajelor devenite deșeuri pe teritoriul național, după cum urmează:

a) operatorii economici care introduc pe piață produse ambalate sunt responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și terțiare folosite pentru ambalarea produselor lor, cu excepția ambalajelor de desfacere care sunt folosite pentru ambalarea, la locul de vânzare, a produselor pe care aceștia le introduc pe piața națională;[...]

(2) Responsabilitățile operatorilor economici prevăzute la alin. (1) se pot realiza:

a) **individual**, prin colectarea și valorificarea deșeurilor de ambalaje provenite din activitatea proprie sau preluate de la generatori sau deținători de deșeuri, stații de sortare, colectori autorizați, administrate prin intermediul operatorilor economici autorizați din punctul de vedere al protecției mediului pentru colectarea și valorificarea deșeurilor de ambalaje;

b) **prin transferarea responsabilităților, pe bază de contract**, către un operator economic autorizat de autoritatea publică centrală pentru protecția mediului.

[...]

(4) Operatorii economici prevăzuți la alin.(1) sunt obligați să îndeplinească cel puțin obiectivele prevăzute în anexa nr.3 la Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 105/2006, cu modificările și completările ulterioare, aplicate la deșeurile de ambalaje rezultate de la ambalajele

introduse pe piața națională/preluate pe bază de contract cu asigurarea trasabilității acestora. [...]

ART. 17

(1) Operatorii economici care își îndeplinesc responsabilitățile potrivit prevederilor art.16 alin.(2) lit.a), **operatorii economici autorizați potrivit art.16 alin.(2) lit.b)**, autoritățile și instituțiile publice locale și operatorii economici care preiau deșeurile de ambalaje în vederea valorificării au obligația să furnizeze anual Ministerului Mediului, Apelor și Pădurilor informații privind gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje.

(2) Operatorii economici autorizați potrivit art.16 alin.(2) lit.b) au obligația să furnizeze anual Ministerului Mediului, Apelor și Pădurilor, pe lângă informațiile prevăzute la alin.(1), și informații privind cantitățile de ambalaje, respectiv cantitățile de deșeuri de ambalaje pentru care au preluat responsabilitatea de la fiecare operator economic”.

De asemenea, conform art.9 alin.(1) lit.d) din OUG nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu:

“(1) Veniturile Fondului pentru mediu se constituie din:

d) o contribuție de 2 lei/kg, datorată de operatorii economici care introduc pe piața națională bunuri ambalate, care distribuie pentru prima dată pe piața națională ambalaje de desfacere, și de operatorii economici care închiriază, sub orice formă, cu titlu profesional, ambalaje, pentru diferența dintre cantitățile de deșeuri de ambalaje corespunzătoare obiectivelor minime de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie și de valorificare prin reciclare prevăzute în anexa nr.3 și cantitățile de deșeuri de ambalaje încredințate spre valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie și valorificate prin reciclare;”

Totodată, conform prevederilor Ordinului nr.578 din 6 iunie 2006 pentru aprobarea Metodologiei de calcul al contribuțiilor și taxelor datorate la Fondul pentru mediu:

“ ART. 21

(1) Obligația de a declara la Fondul pentru mediu contribuția de 2 lei/kg prevăzută la art.9 alin.(1) lit.d) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.105/2006, cu modificările și completările ulterioare, revine:

a) operatorilor economici care introduc pe piața națională produse ambalate, operatorilor economici care importă/achiziționează intracomunitar produse ambalate pentru utilizare/consum propriu, responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și terțiare folosite pentru ambalarea produselor lor, cu excepția ambalajelor de desfacere care sunt folosite pentru ambalarea, la locul de vânzare, a produselor;

[...]

ART. 26

Operatorii economici prevăzuți la art.21 care au optat pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare

cu recuperare de energie a deșeurilor de ambalaje prin contract încheiat cu o organizație prevăzută la art.16 alin.(5) lit.b) din Legea nr.249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, cu modificările și completările ulterioare, sunt obligați:

a) să stabilească lunar, pentru fiecare tip de material, cantitățile de ambalaje pentru care a predat responsabilitatea îndeplinirii obiectivelor anuale potrivit contractului încheiat;

b) să obțină lunar de la operatorul economic cu care au încheiat contractul pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie, pentru fiecare tip de material, situația cantităților de deșuri de ambalaje valorificate/incinerate cu recuperare de energie în numele lui, întocmită conform anexei nr. 3 la metodologie;

c) să declare lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a desfășurat activitatea, cantitățile de ambalaje totale și pe fiecare tip de material pentru care a predat responsabilitatea îndeplinirii obiectivelor anuale prin contract, cantitățile de deșuri de ambalaje totale și din fiecare tip de material declarate de operatorul economic cu care au încheiat contractul pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie ca valorificate prin reciclare, respectiv valorificate prin alte forme decât reciclarea și incinerate în instalații de incinerare cu recuperare de energie”,

Față de prevederile legale anterior citate operatorii economici care introduc pe piață produse ambalate sunt responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și terțiare folosite pentru ambalarea produselor lor, responsabilitățile operatorilor economici putându-se realiza, fie individual, pentru deșeurile de ambalaje rezultate de la propriile produse pe care le introduc pe piața națională, fie prin intermediul unui operator economic autorizat de către o comisie constituită la nivelul autorității publice centrale pentru protecția mediului.

Obligația de a declara la Fondul pentru mediu contribuția de 2 lei/kg prevăzută la art.9 alin.(1) lit.d) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.105/2006, cu modificările și completările ulterioare, revine operatorilor economici care introduc pe piața națională produse ambalate, responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și terțiare folosite pentru ambalarea, la locul de vânzare, a produselor.

De asemenea, operatorii economici care au optat pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie a deșeurilor de ambalaje prin contract încheiat cu un operator economic autorizat potrivit prevederilor art.16 alin.(5) lit.b) din Legea nr.249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, cu modificările și completările ulterioare, sunt obligați:

- să stabilească lunar, pentru fiecare tip de material, cantitățile de ambalaje pentru care există obligația de a plăti contribuția;
- **să obțină lunar de la operatorul economic cu care au încheiat contractul pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie, pentru fiecare tip de material, situația cantităților de deșuri de ambalaje valorificate/incinerate cu recuperare de energie în numele lui, care să cuprindă și denumirea și codul operației de valorificare;**
- să declare lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a desfășurat activitatea, cantitățile de ambalaje pentru care există obligația de a plăti contribuția totală și pe fiecare tip de material, cantitățile de deșuri de ambalaje din fiecare tip de material valorificate sau incinerate în instalații de incinerare cu recuperare de energie și cantitățile de deșuri de ambalaje din fiecare tip de material valorificate prin reciclare;
- să declare și să plătească anual, până la data de 25 a lunii ianuarie a anului următor celui în care s-a desfășurat activitatea, suma datorată, potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr.196/2005, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.105/2006, cu modificările și completările ulterioare, pentru neîndeplinirea obiectivului anual de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie a deșeurilor de ambalaje pentru care există obligația de a plăti.

Având în vedere cele stipulate prin Ordinul nr.578 din 6 iunie 2006 pentru aprobarea Metodologiei de calcul al contribuțiilor și taxelor datorate la Fondul pentru mediu ce reprezintă lege specială, se reține că „*Specialia generalibus derogant*” reprezintă un principiu juridic în sensul că legea specială derogă de la legea generală și prin analogie – *Exceptio est strictissimae interpretationis*. Fiind derogatorie de la norma generală, norma specială se aplică prioritar față de norma generală, ori de câte ori este o speță ce intră sub prevederile sale.

Interpretarea sistematică impune lămurirea sensului unei norme în raport cu alte dispoziții, care pot fi diferite după felul normei (generale și speciale), știut fiind că, în principiu, *lex posteriori derogat priori*. Excepțiile sunt acele dispoziții legale în temeiul cărora anumite situații ce prevăd un grad de generalitate mai redus decât cel al normei de bază primesc o soluție diferită de a acesteia. Excepția se integrează în economia normei generale, reprezentând o dispoziție de natură a trasa limitele aplicării acesteia. Între regulă și excepție, exprimate în normele juridice există un anumit raport ce se exprimă prin adagiul *generalia specialibus non derogant*, dar *specialia generalibus derogant*. Sunt supuse acestei interpretări textele legale care conțin enumerări limitative, textele care prevăd prezumții legale sau textele legale care conțin excepții. Legea specială, fie anterioară, fie posterioară sau concomitentă cu cea generală se aplică în primul rând. Legea specială are preferință față de legea generală și exclude aplicarea acesteia cu privire la tot ceea ce reglementează în mod expres. Legea generală se va aplica în completarea celei speciale pentru tot ceea ce aceasta nu prevede expres, ca derogare.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus nu se poate reține argumentul contestatarii potrivit căruia odată cu transferarea responsabilității privind valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje nu mai avea nicio obligație cu privire la justificarea acestor servicii.

Se reține că prin încheierea de contracte privind transferul responsabilității referitor la valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje societatea nu este absolvită de consecințele neexecutării obligațiilor contractuale potrivit principiului bunei credințe care guvernează raporturile contractuale, astfel cum prevede art.1170 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil: “*Părțile trebuie să acționeze cu bună-credință atât la negocierea și încheierea contractului, cât și pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligație.*”

Totodată, se reține că potrivit art.1272 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil “*Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care practicile statornicite între părți, uzanțele, legea și echitatea le dau contractului după natura lui*”, astfel încât dacă neexecutarea unei obligații contractuale conduce la încălcarea unor legi, în mod corect s-au stabilit obligații fiscale în sarcina contestatarii. Altfel spus, prin încheierea unui contract de transfer de responsabilitate nu poți obține avantaje fiscale dacă obiectul aceluși contract nu se realizează întrucât astfel s-ar goli de conținut prevederile legale, acestea ar rămâne fără eficiență ceea ce ar contraveni ordinii constituționale.

Mai mult, prevederile legale speciale în materie stipulează expres care sunt obligațiile operatorilor care au introdus ambalaje pe piața internă și care au optat pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie a deșeurilor de ambalaje prin contract încheiat cu un operator economic autorizat potrivit prevederilor art.16 alin.(2) lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.621/2005, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederilor Legii nr.249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, în sensul că are obligația să stabilească lunar, pentru fiecare tip de material, cantitățile de ambalaje pentru care există obligația de a plăti contribuția și să urmărească modul de realizare a transferului de responsabilitate privind valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje prin solicitarea de la acesta a **Situațiilor privind cantitățile de deșuri de ambalaje valorificate/incinerate cu recuperare de energie în numele lui, care să cuprindă și denumirea și codul operației de valorificare**, precum și să depună declarații lunare și anuale.

Astfel, însăși părțile au prevăzut în Contractele nr.000/2007 și nr.000/2016 având ca obiect transferul de responsabilitate privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje, la pct.4.5 și 4.6, că prestatorul va prezenta lunar beneficiarului „un raport asupra modului de îndeplinire, în numele beneficiarului, a obiectivelor

lunare cumulate” și „să înmâneze beneficiarului o declarație pe proprie răspundere din care să reiasă modul în care prestatorul a îndeplinit obiectivele stabilite”.

Documentele prezentate au constat doar într-o pagină format A4 în care sunt enumerate cantitățile de ambalaje introduse pe piață și cantitățile pe care societatea Y le comunica ca fiind reciclate fără a se prezenta documente din care să rezulte denumirea și codul operației de valorificare și fără să fie prezentate rapoarte cu privire la modul de îndeplinire, în numele beneficiarului, a obiectivelor lunare, respectiv fără să fie rapoarte lunare asupra modului de îndeplinire a obiectivelor stabilite prin contract sau declarații pe propria răspundere din care să reiasă modul în care prestatorul a îndeplinit obiectivele stabilite.

Mai mult, din documentele prezentate nu rezultă că au fost respectate prevederile Anexei 3 la OUG nr.196/2005 cu privire la Obiectivele minime de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie și de valorificare prin reciclare, globale și pe tip de materiale de ambalare.

Referitor la modul în care prestatorul a îndeplinit obiectivele stabilite se reține și faptul că au existat perioade în care prestatorul nu și-a îndeplinit gradul de realizare a obiectivului anual de valorificare a deșeurilor de ambalaje, existând cazuri în care prin Declarația privind obligațiile la Fondul de mediu se comunică 0 kg cantitate reciclată.

Acest fapt este recunoscut de însăși contestatara prin contestație unde se precizează că pe anul 2015 ar fi trebuit să ia măsuri exclusiv în raport cu serviciile neprestate pentru cheltuieli în sumă de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei.

Astfel, de reținut este aspectul conform căruia transferul responsabilității privind valorificarea și reciclarea ambalajelor introduse pe piața internă nu presupune ca societatea beneficiară este scutită de prezentarea de informații cu privire la cantitățile de deșuri de ambalaje obținute din cantitățile de ambalaje estimate de Beneficiar și predate Prestatorului, respectiv cu privire la valorificarea acestora nu numai din punct de vedere cantitativ ci și din punct de vedere al modului de procesare, respectiv de urmărire a modului în care prestatorul a dus la îndeplinire aceste servicii în numele beneficiarului, cu atât mai mult, cu cât obligațiile declarative periodice și anuale sunt în sarcina Beneficiarului, precum și a plății contribuției datorate Fondului de mediu.

Societatea nu poate fi exonerată de justificarea cu documente a prestării serviciilor, aceasta fiind dovada executării contractului încheiat, transferul de responsabilitate nu exonerează contribuabilul de obligațiile executării contractului, executare care urmează a fi dovedită cu documente, aspect neîndeplinit de contribuabil.

Se reține că și faptul că prin contracte s-a prevăzut o clauză referitoare la posibilitatea beneficiarului de a verifica modul în care prestatorii își îndeplinesc obligațiile asumate care nu este obligatorie însă reglementează posibilitatea

beneficiarului de a verifica prestatorul cu privire la respectarea modului de îndeplinire a obligațiilor asumate prin contract.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, se reține că pentru **TVA în sumă de 000 lei** (pe anul 2015) societatea recunoaște că serviciile contractate nu au fost prestate și deci nu are drept de deducere.

Pentru TVA în sumă de 000 lei prin contestație societatea susține că organele de inspecție fiscală *„s-au mulțumit cu a copia concluziile menționate la capitolul cu impozit pe profit din Raportul de inspecție fiscală fără a face o analiză temeinică a prevederilor în materie de TVA aplicabile în cazul de față”*.

Față de acest argument organul de soluționare reține că la capitolul *„Motive de fapt”* pct.1 din raportul de inspecție fiscală - pag.17 este menționat *„Contribuabilul verificat a înregistrat TVA deductibilă în valoare de 000 lei, aferentă serviciilor de reciclare și valorificare ambalaje, achiziționate de la societatea Y în cazul cărora [...] nu face dovada utilizării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile”*.

Se reține că la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal în vigoare pe perioada 2012-2015 și ale art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, este prevăzut că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract, iar având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Se reține că prin Decizia nr.000/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a stipulat faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

De asemenea, se retin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate în Decizia nr.000/2016, respectiv:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din

partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.**”

Totodata, se retine si Decizia civilă nr.000/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.000/2013:

„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate. [...]”.

În același sens sunt și prevederile art.168 din Directiva 112/2006/CE:

“În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti [...]”, respectiv condiționează dreptul de deducere a TVA de utilizarea serviciilor în scopul operațiunilor taxabile.

Prin urmare, se reține că, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, persoana impozabilă trebuie sa indeplineasca în mod cumulativ conditia de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) si conditia de fond esentiala, aceea ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile. Neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Or, societatea nu a dovedit cu documente justificative ca serviciile au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile si in consecinta nici in ”folosul activitatii economice a societatii”, intrucat din documentele prezentate nu rezulta că societatea și-a îndeplinit obligațiile privind responsabilitatea de valorificare/reciclare a deșeurilor de ambalaje introduse pe piața internă de către beneficiar.

Referitor la invocarea jurisprudenței CEJ, respectiv **cauzele conexate C-80/11 și C-142/11**, având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Baranya Megyei Bíróság (Ungaria) și de Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Ungaria), prin deciziile din 9 februarie 2011 și din 9 martie 2011 au fost formulate în cadrul a două litigii între Mahagében kft (denumită în continuare „Mahagében”), pe de o

parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-Dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Direcția regională de impozite a Dél-Dunántúl), pe de altă parte și, respectiv, domnul Dávid, pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Direcția regională de impozite a Észak-Alföld), pe de alta parte, având ca obiect refuzul administrației fiscale de a admite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate în amonte pentru operațiuni considerate suspecte nu pot fi avute în vedere întrucât din constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr.000/2018, rezultă că tranzacțiile sunt efectuate cu operatori autorizați fără ca tranzacțiile să fie considerate suspecte. De asemenea, urmare verificării efectuate, nu s-a anulat dreptul de deducere pentru TVA achitată în amonte, ci pentru dreptul de deducere a sumei TVA deductibile, exercitat în baza facturilor emise de către prestator direct pe numele petentei. În legislația națională se regăsesc prevederi exprese cu privire la acordarea dreptului de deducere a TVA, respectiv cu privire la justificarea, cumulativă, a celor două condiții impuse de legea fiscală, condiția de formă și condiția de fond.

Astfel, în ceea ce privește argumentul conform căruia nicăieri în legislația de TVA sau jurisprudența europeană nu se specifică că o persoană impozabilă ar trebui să dețină, pe lângă factură și alte documente suplimentare nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât achizițiile de bunuri și de servicii trebuie justificate că au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile proprii, justificare ce nu poate avea loc decât prin prezentare de documente, altele decât factura așa cum se prevede și jurisprudența internă *”pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor”*, precum și faptul că ***„Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare”***.

În ceea ce privește mijloacele de probă acestea pot fi reprezentate de documente contabile, contracte civile sau orice alte documente pe care persoana juridică consideră că îl poate prezenta în justificare, legea fiscală inclusiv normele metodologice nefixând o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile.

De asemenea, invocarea de către contestatară a prevederilor pct.67 alin.1-3) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2016 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în explicitarea prvederilor art.297 din Legea nr.227/2016 privind Codul fiscal, conform căroră:

“67.(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art.297 alin.(4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art.297 din

Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. **Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art.297 alin.(4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.**

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH” susținând că acest act normativ prevede faptul că dreptul de deducere a TVA este un drept fundamental al sistemului de TVA și nu poate fi limitat, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că însăși actul normativ prevede că și în aceste circumstanțe „**Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene [...]”**.

Referitor la invocarea de către contestatară a **cauzei C-000/2016 BB vs. Direcția Generală Regională a Finanțelor**, precizăm că nu este incidentă speței având în vedere că litigiul a constat în refuzul administrației fiscale de a rambursa TVA aferent unui import de bunuri de către BB din Turcia în România, care au fost depozitate în România dar care făcea obiectul unui contract pentru societatea nu a onorat plățile restante. Motivul pentru care administrația fiscală nu a acceptat rambursarea TVA achitată a fost că societatea nu a demonstrat că după importarea bunurilor urma să efectueze exportul acestora.

Față de această motivație, instanța CJUE a hotărât că art.170 din Directiva 2006/112/CE nu poate fi interpretat decât în sensul că se opune ca un stat membru să refuze rambursarea TVA achitată la momentul importului într-o situație cum este cea din litigiul principal, în care, la momentul importului executarea contractului în baza căruia a cumpărat și importat era suspendată, operațiunea pentru care acestea urmau a fi utilizate nu s-a mai realizat, iar persoana impozabilă nu a făcut dovada circuitului ulterior al acestora.

Astfel, această hotărâre este dată într-un litigiu diferit de speța analizată, respectiv se referă la dreptul de rambursare a TVA achitată la importul de bunuri și nu la dreptul de deducere a TVA și este pronunțată pentru un litigiu principal complex din punct de vedere al efectului fiscal.

Organul de soluționare a contestației reține că invocarea trunchiată a unor paragrafe din hotărârile CJUE în susținerea argumentelor prezentate în contestație nu pot fi reținute, cauzele invocate trebuie să vizeze o speță asemănătoare cu cea care face obiectul contestației.

Astfel, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru:**

- **000 lei – cheltuieli cu servicii care contribuie la diminuarea pierderii fiscale** stabilită prin Deciziei privind modificarea bazei de impozitare a urmare a inspecției fiscale nr.000/2018;
- **000 lei - TVA** stabilită prin Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019.

2. Referitor la veniturile suplimentare în sumă de 000 lei care influențează pierderea fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la stabilirea de venituri impozabile în condițiile în care societatea a vândut teren, clădiri și echipamente de lucru din fabrica de bere la Z la o valoare mai mică decât valoarea rămasă neamortizată și a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal valoarea rămasă neamortizată.

Perioada verificată: 2012.

În fapt, în luna noiembrie 2012 societatea a vândut către societatea P mijloace fixe constând în teren de 000 mp, clădiri și echipamente de producție din fosta fabrică de bere din Z la prețul de 000 lei la care se adăugă TVA în sumă de 000 lei.

La momentul vânzării valoarea rămasă neamortizată a clădirilor și echipamentelor era de 000 lei la care se adaugă terenul de 000 mp înregistrat cu valoarea contabilă 000 lei, suma de 000 lei fiind înregistrată pe cheltuielă deductibilă la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, având în vedere că valoarea rămasă neamortizată a fost dedusă, că prețul de vânzare al activelor este unul redus și ținând cont că scopul oricărei tranzacții este obținerea de profit s-a constatat că a fost diminuată baza de impozitare a profitului impozabil astfel că, în temeiul art.11

alin.(1) din Codul fiscal, s-a procedat la reîncadrarea tranzacției stabilindu-se **venituri suplimentare în sumă de 000 lei** reprezentând valoarea brută a mijloacelor fixe diminuată cu deprecierea cumulată până la data vânzării la care se adaugă valoarea terenului și din care s-a scăzut valoarea de vânzare a acestora (000 + 000-000).

De asemenea, s-a constatat, din analiza bazei de date ANAF, că societatea P a fost înființată în luna septembrie 2012 (cu două luni înainte tranzacției), iar unul dintre asociați/administratori R fost salariat al societatea X până în anul 2012. Societatea a funcționat până la data de 2013 când a fost radiată.

În drept, potrivit prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003 amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.”

Conform prevederilor pct.71⁵ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“71⁵. Pentru determinarea valorii fiscale în cazul transferurilor terenurilor cu valoare contabilă, precum și pentru determinarea valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile evidențiate în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscală se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată.

[...]

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale. În valoarea de intrare fiscală se include și taxa pe valoarea adăugată devenită nedeductibilă, în conformitate cu prevederile titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată.

Față de prevederile legal mai sus invocate se reține că prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale, iar în cazul mijloacelor fixe scoase din gestiune prin vânzare câștigurile sau pierderile rezultate din vânzare se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.

Organul de soluționare a contestației reține că potrivit constatărilor societatea a vândut teren, clădiri și echipamente de lucru din fosta fabrică de

bere Z la o valoare mai mică decât valoarea rămasă neamortizată și totodată societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil valoarea ramasa neamortizata a mijloacelor fixe fixe vândute.

Potrivit prevederilor art.22 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“La scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe care nu au fost integral amortizate agenții economici, precum și persoanele juridice fără scop lucrativ vor proceda în conformitate cu prevederile art.17 și 21.”,

iar la art.17 din același act normativ se prevede:

*“În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcțiune, agenții economici asigură acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora. **Diferența rămasă neacoperită se include în cheltuieli excepționale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau diminuează capitalurile proprii, cu respectarea dispozițiilor legale.***

Durata recuperării și anuitățile de acoperire a valorii neamortizate se stabilesc de către consiliul de administrație al agentului economic, respectiv de responsabilul cu gestiunea patrimoniului, în cazul persoanelor juridice fără scop lucrativ, definite la art.1 alin.3.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, în cazul vânzării mijloacelor fixe care nu au fost integral amortizate agenții economici trebuie să asigure acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora.

Diferența rămasă neacoperită se include în cheltuieli excepționale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau diminuează capitalurile proprii, cu respectarea dispozițiilor legale.

Se reține că în speță, societatea deși a vândut mijloace fixe sub valoarea rămasă de amortizat a înregistrat integral contravaloarea acesteia pe cheltuieli deductibile. Ori, potrivit legii fiscale societatea trebuia să includă diferența rămasă neacoperită pe cheltuieli excepționale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau să diminueze capitalurile proprii.

În consecință, având în vedere că societatea nu a recuperat valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe prin vânzare, iar masa cheltuielilor deductibile a fost majorată în mod eronat prin includerea acestei valori rămase neamortizate a mijloacelor fixe în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunea în temeiul art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Rezulta ca art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil.

In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organul de solutiune a contestatiei reține că societatea a înregistrat eronat pe cheltuieli deductibile la calcul profitului impozabil contravaloarea valorii rămase neamortizate a mijloacelor fixe vândute la un preț foarte mic astfel că stabilirea de venituri impozabile în același quantum cu cheltuielile deductibile înregistrate de societate reprezintă în fapt repunerea societății în situația inițială și anularea efectului fiscal creat de societate în luna noiembrie 2012 prin majorarea cheltuielilor deductibile și implicit diminuarea bazei de impunere pentru impozitul pe profit.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere că fabrica de bere de la Z generează anual cheltuieli de conservare care se ridicau la aproximativ 000 lei ca urmare a închiderii acesteia în anul 2010 prezentând în susținere documente din care rezultă preocuparea societății de a reduce costurile nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că valoarea rămasă neamortizată a echipamentelor de producție de la fabrica de bere Z reprezintă cheltuială nedeductibilă și nu cheltuială deductibilă cum a procedat societatea. Prin stabilirea de venituri impozabile în același quantum nu înseamnă că organele de inspecție fiscală au avut în vedere doar profitul pe care ar fi trebuit să-l obțină societatea din vânzarea mijloacelor fixe ci au avut în vedere regularizarea operațiunii înregistrată de societate în anul 2012 din punct de vedere al legii fiscale.

De reținut este aspectul că astfel de cheltuieli cu conservarea nu majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe care, de obicei, se recuperează pe calea amortizării deci, aceste cheltuieli nu influențează valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe vândute.

În ceea ce privește argumentul conform căruia vânzarea de active în pierdere se poate realiza „fără a afecta dreptul acestora de a deduce cheltuielile” nu se poate reține având în vedere dispozițiile Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată.

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia organele de inspecție au procedat la estimarea bazei de impunere pentru tranzacția de vânzare a

terenului și echipamentelor de producție de la fabrica de bere Z conform prevederilor art.160 alin.(2) lit.b) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că organele de inspecție fiscală au restabilit modul de înregistrare, din punct de vedere al legii fiscale, respectiv au determinat venituri impozabile în același quantum cu cheltuielile înregistrate de societate ca fiind deductibile și care trebuiau evidențiate ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de 000 lei reprezentând venituri impozabile cu care a fost influențată pierderea fiscală pe anul 2012**, stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare a urmare a inspecției fiscale nr.000/2018.

3. Referitor la:

- 000 lei - **cheltuieli cu serviciile facturate de societatea W care au contribuit la diminuarea pierderii fiscale;**
- 000 lei - **cheltuieli cu servicii care au contribuit la diminuarea pierderii fiscale;**
- 000 lei - **TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la societatea A,**

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care:

- pentru serviciile de consultanță și brokeraj facturate de societatea W s-a prezentat un studiu și un e-mail cu o ofertă care nu s-a concretizat cu finalizarea vânzării Proprietății nr.2- condiție prevăzută în actul adițional la contract, iar pentru serviciile de „*aranjare a vânzării proprietăților din Anexa 2 la contract*”, altele decât Proprietatea nr.2, nu au fost prezentate documente care justifice că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile;
- pentru serviciile achiziționate de la societatea CC documentele prezentate de societate nu sunt de natură să justifice că s-au efectuat în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată:

- diminuarea pierderii :2012 – 2013.
- TVA : 2013

În fapt, în anul 2011 societatea a încheiat un Contract de agenție vânzări cu societatea R (denumită în prezenta decizie societatea W) pentru a asigura vânzarea proprietăților descrise în anexa 2 la contract. Onorariul stabilit prin contract este procentual în funcție de valoarea vânzării (de la 000 euro la 000 euro).

Astfel, societatea W trebuia să găsească potențiali cumpărători ai terenului și instalației industriale din cadrul fabricii de bere din Z în termenul de valabilitate al contractului sau în 12 luni după expirarea sau rezilierea acestuia. Părțile au convenit, prin act adițional, ca societatea să achite un onorariu de 000 euro plus TVA pentru servicii de consultanță și brokeraj factura urmând a fi emisă pe data de 2012.

Din explicațiile verbale date de reprezentantul societății a rezultat că identificarea societății cumpărătoare și derularea vânzării au fost efectuate exclusiv de către societatea X de unde reiese că societatea W nu a prestat serviciile pentru care a fost angajată și care au fost facturate.

Ca urmare, s-a constatat că nu au fost respectate prevederile art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au fost stabilite **cheltuieli nedeductibile în sumă de 000 lei.**

De asemenea, **între societate și societatea A s-a încheiat Contractul nr.000/2012** prin care prestatorul se angajează să efectueze un audit privind nivelul de execuție la punctele de vânzare.

Conform prevederilor art.4.1 din contract prestatorul se obligă să furnizeze beneficiarului un set de rapoarte lunare care să cuprindă toți indicatorii din anexa 1, precum și faptul că „*în vederea accesării bazei de date și a rapoartelor pe internet*” prestatorul urma să implementeze design-ul pentru un instrument Web Acces.

La inspecția fiscală societatea a prezentat contractul, facturile și print screen-uri cu imagini în diverse locații unde se comercializează sortimentele de bere produse susținându-se că sunt componente ale auditului desfășurat de societatea prestatoare.

Având în vedere că nu au fost prezentate studiile de vânzare, rapoartele lunare și nu putut fi identificată baza de date care trebuia creată de prestator, în temeiul prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu aceste servicii în sumă de **000 lei** pe perioada 2012-2013.

Totodată, **nu s-a acordat drept de deducere a TVA în sumă de 000 lei, pe anul 2013**, înregistrată în baza facturilor emise de prestatorul societatea A pe considerentul că nu se justifică cu documente că prestarea s-a efectuat în scopul operațiunilor sale taxabile.

În drept, în materia profitului impozabil sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din același act normativ:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

coroborate cu prevederile art.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizeaza:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate, precum și prestarea efectivă a acestora.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală în anul 2011 societatea a încheiat **Contract de Agenție de Vânzări cu societatea W** prin care prestatorul, în calitate de agent, se obligă să aranjeze vânzarea proprietăților descrise în Anexa.2.

În anexa nr.2 sunt specificate proprietățile ce fac obiectul contractului dintre care proprietatea nr.2 este reprezentată de fosta fabrica de bere din localitatea Z.

În anul 2012 între părți s-a încheiat un act adițional prin care se modifică pct.5.3 din contract în sensul că *„În cazul în care Proprietatea nr.2 conform Anexei 2 descrierea spațiului însemnând teren și instalația industrială situat în România, va fi vândută, în termenul de valabilitate al Contractului de Agenție de Vânzări sau în termen de 12 luni după expirarea sau rezilierea Contractului de Agenție de Vânzări, iar Clientul se angajează să îi plătească Agentului suma de 000 EUR plus TVA drept onorariu fix pentru servicii de consultanță și brokeraj. Părțile convin ca agentul va avea dreptul să emită factură pentru onorariu fix de 000 EUR în 2012 [...]. Modificarea prețului contractului a fost efectuată întrucât „Clientul este interesat să încheie un contract de vânzare-cumpărare având ca obiect Proprietatea nr.2 [...] în termeni și condiții comerciale speciale”.*

La data de 20.12.2012 societatea W a emis factura nr.000 în sumă de 000 lei la care se adaugă TVA în sumă de 000 lei reprezentând *„servicii imobiliare conform act adit 000/2012 la ctr.din 2011 [...]”.*

În legătură cu vânzarea fostei fabrici de bere de la Z ce face obiectul Anexei nr.2 la contract, alături de alte proprietăți, din constatări și din documentele anexate la dosarul cauzei reiese că societatea W a întocmit, în anul 2011, un studiu denumit *„Analiza Utilizării Preconizate”* prin care și-a exprimat opinia conform căreia fabrica de bere din Z este estimată la valoarea de 000 euro, iar pentru fabrica de bere din localitatea EE, deși făcea obiectul contractului încheiat cu societatea W societatea X a solicitat un raport de evaluare în luna aprilie 2012 expertului evaluator ANEVAR societatea FF.

De asemenea, reprezentantul legal a exprimat verbal că cele două oferte de vânzare a fostei fabrici de bere din Z au fost primite de la societatea GG în luna aprilie 2012 pentru suma de 000 euro și de la societatea P în perioada

iunie-iulie 2012 pentru valoarea de 000 euro, oferta care s-a finalizat cu vânzarea fabricii.

Pentru oferta de la societatea GG în luna aprilie 2012 pentru suma de 000 euro s-a prezentat corespondența pe e-mail cu reprezentantul societatea W constând de fapt într-un e-mail transmis de reprezentantul societatea W, domnul HH către reprezentantul societății X prin care mulțumeste pentru documentele primite și comunică data întâlnirii cu clientul, precum și faptul că acesta va prezenta oferta de 000 euro.

În ceea ce privește celelalte proprietăți care au făcut obiectul contractului și au fost vândute în anul 2012 către societăți afiliate au fost întocmite rapoarte de evaluare întocmite de experți evaluatori ANEVAR cum sunt II și JJ.

Față de cele prezentate se reține că pentru proprietățile ce au făcut obiectul contractului de Agenție de Vânzări cu societatea W prin care prestatorul, în calitate de agent, se obligă să aranjeze vânzarea proprietăților descrise în Anexa 2 societatea a prezentat doar un studiu efectuat de societatea W pentru fosta fabrică de bere din localitatea Z și un e-mail privind oferta unui client de 000 euro, ofertă care nu s-a concretizat nefiind astfel justificate cheltuielile cu serviciile de consultanță și brokeraj contractate așa cum se prevede în actul adițional din data de 2012 „*Clientul este interesat să încheie un contract de vânzare-cumpărare având ca obiect Proprietatea nr.2* „.

De asemenea, în ceea ce privește celelalte proprietăți înscrise în contract și pentru care societatea W s-a angajat să aranjeze vânzarea acestora nu a fost prezentat niciun document în justificare, chiar mai mult din explicațiile reprezentanților societății reiese că rapoartele de evaluare au fost întocmite de experți evaluatori ANEVAR și nu de către societatea W.

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile contractate de societatea CC se rețin următoarele:

Între cele două părți s-a încheiat Contractul nr.000/2012 prin care prestatorul societatea CC se obligă să efectueze auditul privind nivelul de execuție la punctele de vânzare ale clienților societatea X și va efectua studii de vânzare la respectivele punct de vânzare.

La art.4.1 din contract se prevede că prestatorul va monitoriza nivelul de execuție la punctele de vânzare având ca bază standardele de execuție stabilite de societate, va furniza lunar un set de rapoarte care să cuprindă indicatorii din Anexa 1, iar în vederea accesării bazei de date și a rapoartelor lunare va implementa design-ul pentru un instrument Web Acces.

În susținere societatea a prezentat 4 facturi fiscale emise în perioada 2012-2013 și print screen cu imagini din diverse locații unde se comercializează sortimentele de bere fără a se prezenta rapoartele lunare și documente din care să rezulte că a fost implementat design-ul pentru un instrument Web Acces.

Față de cele de mai sus prin contestație societatea susține că a prezentat și alte documente la discuția finală constând în rapoarte ale prestatorului din analiza cărora rezultă:

Sunt prezentate situații la cele patru facturi, emise pe format A3, în care este menționat „1.Distribuție brand/SKU” și sunt prezentate (tabelar) regiunea, „Manager-NAME”, „POS_ID” denumirea punctelor de comercializare a mărcilor de bere și a altor produse, județul, cod client, orașul, „channel”, cantitățile de bere defalcate pe fiecare marcă, respectiv pe tipuri de ambalaj (pet 2l/2,5l, 0,5l etc.) care sunt semnate și ștampilate de societatea X și conformate cu originalul. Din analiza acestora reiese că ar putea reprezenta un inventar al vânzărilor cantitative sau al stocurilor de produse distribuite de societatea X dintr-o anumită perioadă sau la o anumită dată care nu este menționată pe aceste situații neputând avea calitatea unor documente de tip rapoarte lunare din care să rezulte concret în ce a constat auditarea așa cum de altfel s-a prevăzut în contract la art.4.3: va efectua teste logice pentru fiecare chestionar, analiza automată și manuală a evoluției indicatorilor de la lună la lună, efectuarea de controale prin sondaj pe teren din partea supervizorilor societatea CC, respectiv refacerea auditării în cazul formulării unei plângeri din partea beneficiarului.

Față de cele prezentate se reține că societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea serviciilor, respectiv că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, susținerea contestatarei conform căreia, în cazul serviciilor achiziționate de la societatea W sunt respectate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal întrucât are încheiat contract nu poate fi reținută având în vedere că, potrivit legii fiscale și normelor de explicitare a acestora, pe lângă contract și factură este necesară prezentarea de documente care să justifice necesitatea efectuării unor astfel de cheltuieli, precum și prestarea serviciilor contractate condiții ce trebuie îndeplinite cumulativ. Ca atare, neîndeplinirea uneia dintre cele două condiții conduce la neacceptarea la deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu serviciile.

În ceea ce privește TVA în sumă de 000 lei aferentă serviciilor facturate de societatea CC, așa cum s-a prezentat mai sus, din documentele prezentate de societate a rezultat că acestea nu justifică prestarea efectivă a lucrărilor în scopul operațiunilor sale taxabile.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Referitor la documentele justificative se reține faptul că la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal este prevăzut că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract, în cazul în speță rapoarte lunare de audit, documente care justifice implementarea design-ului

pentru un instrument Web Acces. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Se reține că prin Decizia nr.000/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a stipulat faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”,* precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea, atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

În același sens este și Decizia civilă nr.000/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.000/2013:

„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate. [...].”

De asemenea, se reține că în ceea ce privește invocarea jurisprudenței CJUE, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, precum și pct.67 din Normele de aplicare a Codului fiscal acestea au fost analizate la cap.III pct.1 din prezenta decizie.

În ceea ce privește invocarea în susținere a cauzei **C-000/05 NN** se reține că se referă la dreptul de deducere aferent cheltuielilor de consultanță în cadrul

unei proceduri de arbitraj referitoare la determinarea cuantumului unei creanțe făcând parte din patrimoniul său dar născută anterior înregistrării sale ca plătitor de TVA.

De fapt, societatea a vândut acțiunile sale la LL către MM pentru un preț fix dar și un preț variabil al cărui quantum ar depinde de evoluția profitului obținut de LL în perioada 1989-1992.

Până la data de 1 ianuarie 1993 activitatea societății a fost aceea de a deține participații fără a interveni în gestiunea acestora, iar după data de 1 ianuarie 1993 societatea a desfășurat activități de gestiune pentru LL contra cost. La stabilirea prețului variabil pe anul 1992 datorat de NN către MM pe baza beneficiilor obținute de LL a intervenit un litigiu. Acest litigiu a condus la deschiderea, în anul 1996 a unei proceduri de arbitraj în cursul căreia s-au facturat către NN cheltuieli de consultanță juridică pentru care societatea a dedus TVA.

În urma analizei efectuată CJUE s-a pronunțat că art.17 alin.(2) din a șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, costurile serviciilor de consultanță la care o persoană impozabilă a recurs în scopul determinării cuantumului unei creanțe făcând parte din patrimoniul întreprinderii sale și aferente unei vânzări de acțiuni anterioare înregistrării sale ca plătitor de TVA nu prezintă, în absența unor elemente de natură a stabili că serviciile menționate își găsesc cauza exclusivă în activitatea economică desfășurată de către persoana impozabilă în sensul directivei menționate, o legătură directă și imediată cu această activitate și, prin urmare, nu dau drept de deducere a TVA-ului la care sunt supuse.

Astfel, speța invocată în susținere nu poate fi reținută nefiind incidentă cazului în speță.

Față de cele prezentate și în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru:**

- 000 lei - cheltuielile cu serviciile facturate de societatea W cu care se diminuează pierderea;
- 000 lei - cheltuielile cu serviciile cu care se diminuează pierderea fiscală;
- 000 lei - TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la societatea A.

4. Referitor la TVA colectată în sumă 000 lei aferentă discount-urilor acordate distribuitorilor, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă societatea datorează TVA colectată stabilită suplimentar în condițiile în care la reîncadrarea elementelor componente ale discount-urilor acordate distribuitorilor ca reprezentând

remunerație a unui serviciu organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere toate circumstanțele cazului analizat.

Perioada verificată: 2013-2016.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate, s-a dispus colectarea TVA ca urmare a reîncadrării reducerilor comerciale acordate distribuitorilor ca reprezentând remunerație a unui serviciu, astfel:

- 2013 – 000 lei;
- 2014 – 000 lei;
- 2015 – 000 lei;
- 2016 – 000 lei.

În drept, pe perioada 2013-2015, sunt incidente prevederile art.137 alin.3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;”

coroborate cu prevederile pct.19 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„19. (1) În sensul art.137 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări. De exemplu, un furnizor livrează bunuri și, potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri sau reparații ale bunurilor livrate în condițiile în care aceste operațiuni sunt realizate de către client. Furnizorul nu va putea considera că sumele necesare acoperirii acestor cheltuieli sunt considerate reduceri de preț, acestea fiind în fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client în contul său.”

Începând cu data de 01.01.2016 sunt în vigoare prevederile art.286 alin.4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

„(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;”

coroborate cu prevederile pct.31 alin.(1) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“31. (1) În sensul art.286 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări.

*Exemplul nr.1: Un furnizor livrează bunuri și, potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri sau reparații ale bunurilor livrate în condițiile în care aceste operațiuni sunt realizate de către client. **Furnizorul nu va putea considera că sumele necesare acoperirii acestor cheltuieli sunt considerate reduceri de preț, acestea fiind în fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client în contul său.***

Exemplul nr.2: La data livrării unor bunuri, furnizorul acordă o reducere de preț de 10% din valoarea acestora. Sunt livrate bunuri supuse cotei standard de TVA de 20% în valoare de 2.000 lei și bunuri supuse cotei de 9% în valoare de 5.000 lei.

Pe factură se înscrie baza impozabilă a celor două livrări, respectiv 2.000 lei plus 5.000 lei, baza se reduce cu 10%, iar TVA se aplică asupra bazei reduse: $[2000 - (2000 \times 10 / 100)] \times 20\% = 360$ lei și $[5000 - (5000 \times 10 / 100)] \times 9\% = 405$ lei.

Se consideră că factura este corectă inclusiv dacă TVA este menționată integral înainte de reducerea bazei și apoi se menționează cu minus TVA aferentă reducerii.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că nu se cuprind în baza de impozitare a TVA rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei.

Potrivit prevederilor pct.51 alin.(5) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

*“(5) **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.”

iar conform dispozițiilor pct.76 alin.(7) din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

*“(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.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că:

- rabaturile, remizele, risturnele, sconturile **și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată;**
- sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării;
- nu trebuie să constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări;
- trebuie să fie reflectate în facturi fiscale sau alte documente legale.

În factura emisă se va consemna contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, fără taxă, iar pe un rând separat se va înscrie suma cu care este redusă baza impozabilă, care se scade, iar taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra diferenței rezultate.

În situația în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri comerciale prevăzute sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor se ajustează baza impozabilă, situație în care furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, facturi care au ca obiect numai reducerile comerciale.

De asemenea, potrivit acestor prevederi legale, pentru ajustarea bazei impozabile a TVA cu reducerile comerciale acordate, acestea nu trebuie să constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări.

Astfel, **discount-urile reprezintă reduceri comerciale acordate clienților**, fie pentru a-i stimula să cumpere mai mult, fie pentru a-i stimula să plătească mai repede, fie pentru a le crea posibilitatea să obțină un profit din distribuirea unei mărfuri cu preț fix, în condițiile în care, în literatura de specialitate și în practica afacerilor sunt întâlnite două categorii de reduceri de preț:

- reduceri de natură comercială (sau reduceri comerciale), care au o influență directă asupra mărimii nete a unei facturi;
- reduceri de natură financiară (sau reduceri financiare), care poartă denumirea de sconturi (numite și sconturi de decontare sau sconturi de casă).

În categoria **reducerilor comerciale** se includ: rabatul, remiza și risturnul.

Rabatul reprezintă reducerea practică, în mod excepțional, asupra prețului de vânzare convenit anterior între furnizor și client, ținându-se cont de unele defecte de calitate sau de neconformitate a bunurilor comercializate, față de clauzele prevăzute în contract.

Remiza este o reducere practică, în mod excepțional asupra prețului curent de vânzare, ținându-se cont de volumul vânzărilor sau de importanța cumpărătorului în clientela vânzătorului. Remiza corespunde, în general, unui procent aplicat asupra prețului brut, procent prevăzut în oferta de prețuri a întreprinderii sau care rezultă din negocierea între cei doi parteneri contractuali.

Risturnul reprezintă o reducere de preț calculată asupra ansamblului operațiilor efectuate de același cumpărător pe o perioadă determinată. De regulă,

reducerile comerciale se acordă sub forma unui procent din prețul brut, dar se pot acorda și în sumă fixă.

În categoria reducerilor financiare este inclus **scontul de decontare**.

Scontul de decontare este reducerea financiară acordată procentual asupra unei creanțe decontate înainte de scadența normală. Altfel spus, scontul de decontare reprezintă o bonificație acordată clientului de către furnizor pentru plata cu anticipație a unei sume datorată de client. Scontul de decontare este o cheltuială financiară pentru furnizor, care este beneficiarul plății (încasează o sumă înainte de scadență) și un venit financiar pentru client, care efectuează o plată înainte de scadență.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Societatea a acordat reduceri comerciale lunar prin înscrierea acestora în facturile de livrare, reducându-se astfel baza impozabilă și care au fost înregistrate în contul 709 „*Reduceri comerciale acordate*”.

Din explicațiile reprezentanților societății a rezultat că în perioada verificată, societatea a acordat mai multe tipuri de reduceri comerciale, în funcție de obiectivele urmărite, specificate în anexa 7 la contracte.

Din analiza contractelor încheiate cu distribuitorii au rezultat următoarele:

În anul 2013 s-au acordat discount-urile:

- art.3.7 „*discount lunar pentru respectare standarde de execuție minimală la punctele de vânzare în valoare de maxim 000%*”, discount care se acordă dacă sunt respectate criteriile de execuție recomandate de societatea X;

- art.3.8 „*Discount pentru structura optimă a achipei de vânzări în valoare de 000%*” se acordă lunar dacă forța de vânzări a distribuitorului este dimensionată conform recomandării societății X;

- art.3.9 „*Discount lunar administrare risc în valoare de 000%*”-se acordă începând cu luna următoare celei în care distribuitorul emite o scrisoare de garanție în favoarea societatea X pentru acoperirea limitei de credit extrasezon. Se acordă pe întreaga perioadă de valabilitate a scrisorii de garanție bancară;

-art.3.10 „*Discount de activități piață în valoare de 000%*” -se acordă dacă sunt respectate condițiile:

-distribuitorul va întocmi un plan de activitate comun la începutul perioadei de 3 luni care va fi vizat de ambele părți;

- discount-ul se acordă lunar începând cu data semnării contractului sub condiția aprobării scrise sau prin e-mail de către Managerul Regional societății X a planului propus de distribuitor;

- acordarea discount-ului va fi suspendată în condițiile în care suma totală a discount-ului nu a fost cheltuită conform planului și depășește dublul cheltuielilor efectuate de distribuitor pentru realizarea planului într-o perioadă de 3 luni consecutive;

În anul 2014 au fost acordate reducerile descrise pentru anul 2013 la care se adaugă:

-art.3.7 „*Discount lunar pentru prezența la raft în clienți de tip Off Trade în valoare de maxim 000%*” se acordă pentru deservirea optimă a tuturor clienților

din Regiunea Recomandată în favoarea consumatorilor finali de produse în vederea creșterii imaginii societății și a disponibilităților sale în locațiile de tip Off Trade cât și On Trade.

În anul 2015 au fost acordate discount-urile descrise pentru anul 2014.

În anul 2016 au fost acordate discount-urile descrise pentru anul 2014 la care se adaugă și altele cum sunt:

- art.3.9 „Discount lunar pentru respectarea standardelor de execuție brilliant la punctele de vânzare în valoare de maxim 000%” se acordă dacă execuția la punctele de vânzare cu amănuntul îndeplinește criteriile de execuție recomandate de societatea X;

- art.3.11 „Discount anual pentru atingerea gradului de satisfacție al clienților revânzătorilor, în valoare de amxim 000%” se acordă pentru aplicarea de către distribuitori a strategiilor societatea X privind creșterea imaginii mărcilor sale și a nivelului de satisfacție al clienților/vânzătorilor față de produse, pe baza evaluării gradului de satisfacție clienții fiind încadrați în 3 grupuri.

Față de cele prezentate rezultă că societatea a acordat discount-uri pentru realizarea următoarelor activități:

- implementarea la nivelul punctelor de vânzare cu amănuntul a standardelor agreeate de societatea X deși punctele de vânzare sunt clienți ai distribuitorilor;
-organizarea echipei de vânzări a distribuitorului conform condițiilor cerute de societatea X;

-acoperirea riscului de neîncasare a creanțelor;

-creșterea eficienței distribuitorului prin implementarea unui plan privind activitățile de piață, sumele rezultate din discount urmând a fi direcționate către această activitate;

- optimizarea deservicii clienților de către distribuitori;

-sustinerea de către distribuitori a aplicării strategiilor societatea X pentru creșterea imaginii mărcilor societatii X și a nivelului de satisfacție la nivelul clienților/revânzătorilor ce achiziționează produse de la societatii X;

- acordarea de reduceri comerciale în funcție de specificul activității care au ca și criterii:indeplinirea criteriilor de execuție recomandate de societatii X, dimensionarea echipei distribuitorului conform cerințelor societatii X, emiterea de scrisopri de garanție din partea distribuitorului în vederea acoperirii limitei de credit extrasezon, întocmirea și aprobarea planului privind creșterea eficienței distribuitorului, gradul de satisfacție al clienților, suma de prezențe la raft a produselor societatii X, calcularea unor indicatori privind gradul de satisfacție al clienților față de produsele societatii X.

Din analiza acestor discount-uri, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, precum și ale HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea operațiunii de acordare de discount-uri distribuitorilor ca reprezentând remunerații ale unor servicii efectuate de distribuitori cum sunt: implementarea strategiilor societatii X, eficientizarea vânzărilor distribuitorilor, creșterea gradului de implicare a

clienților revânzători etc. ce nu au legătură directă cu volumele de produse livrate de societatea X către distribuitori.

La reîncadrarea operațiunii s-a avut în vedere și faptul că pe lângă aceste discount-uri societatea a acordat și alte reduceri comerciale în legătură cu volumul vânzărilor cum sunt discount lunar de performanță volum total sell-in, discount lunar de performanță volum total sell-out, discount lunar de performanță volum total sell-in pentru mix, discount lunar de performanță volum total sell-out pentru mix, discount lunar pentru clienți facturați, discount lunar de performanță volum sell-in RGB, NRG, KEG, discount anual de performanță sell-in, discount lunar pentru realizat volumic în ultimele 3 luni, discount lunar pentru parteneriat logistic.

De asemenea, societatea are încheiate contracte de livrare și cu hypermarketuri (societatea OO, societatea PP, societatea RR etc.) în care are calitatea de furnizor și acordă reduceri comerciale (rabat general, bonus pentru volum de vânzări, reducere la prețul de listă etc.), precum și contracte de prestări servicii în care societatea are calitatea de beneficiar a serviciilor de promovare, servicii de dinamică comercială, servicii de comunicare, servicii logistice, servicii de marketing etc.

Față de reîncadrarea operațiunilor de acordare de discount-uri distribuitorilor ca fiind **remunerații ale unor servicii** organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Noțiunea de “DISCOUNT”, conform dicționarului DEX reprezintă reducere de preț pentru un cumpărător anumit în anumite condiții de achiziționare a mărfii.

Așa cum s-a prezentat mai sus reducerile de preț pot fi de natură comercială sau financiară, iar pct.51 alin.(5) din OMFP nr.3055/2009 și pct.76 alin.(7) din OMFP nr.1802/2014 prezintă reducerile comerciale cu titlu de exemplu.

În același sens sunt și prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, respectiv art.286 alin.(1) lit.a) din Noul Cod fiscal conform cărora baza de impozitare pentru TVA nu cuprinde “rabaturile, remizele, risturnurile **și alte reduceri comerciale**”.

Față de cele de mai sus se induce concluzia potrivit căreia se pot acorda și alte reduceri comerciale decât cele prezentate de legea fiscală cu titlu de exemplu.

De reținut este că astfel de reduceri trebuie să fie acordate pentru diverse considerente care să contribuie direct sau indirect la creșterea vânzărilor, obținerea unui vad comercial, creșterea calității produselor comercializate, asigurarea unui anumit grad de satisfacție al clientului, stimularea unui consumator agreat din motive legate fie de creșterea calității produsului comercializat, fie de creșterea volumului de produse comercializate per total sau a creșterii volumului unui anumit tip de produs, etc.

De asemenea, de precizat este aspectul conform căruia acordarea unui astfel de discount să nu reprezinte o remunerație a unui serviciu. Având în

vedere că noțiunea de **remunerație reprezintă “cantitatea de bani plătită în schimbul muncii prestate”** se impune a se analiza dacă discount-ul acordat ar putea reprezenta o plată a unui serviciu.

Pentru aceasta este necesară analizarea contractele încheiate între părți și condițiile impuse pentru acordarea de discount-uri, respectiv dacă acestea au legătură directă sau indirectă cu scopul urmărit în relația cu distribuitorul, respectiv creșterea volumului vânzărilor către distribuitor, creșterea calității activității distribuitorului (asigurarea transportului în condițiile cerute de furnizor, verificarea stocurilor de produse la punctele de vânzare și asigurarea unui stoc permanent care să fie în perioada de valabilitate, verificarea punctelor de vânzare din punct de vedere al condițiilor impuse de furnizor, verificarea, stabilirea și analizarea volumului de vânzări în vederea realizării condiției impusă de furnizor cu privire la creșterea volumului de vânzări etc).

La reanalizare este inerent a se avea în vedere și argumentele contestatarei prin care se explică modul de acordare a discount-urilor, respectiv care sunt activitățile ce trebuie desfășurate de distribuitor și auditate de personalul societatea X.

Spre exemplu:

Exemplul 1. Din contestație rezultă că în cazul „*discount-ului lunar pentru respectarea standarde de execuție minimală la punctele de vânzări, în valoare de maxim 000%*” societatea X transmite periodic către distribuitor condițiile/obiectivele de evaluare lunară a execuției punctelor de vânzări (POC-uri), precum și numărul de POC-uri care trebuie să îndeplinească condițiile impuse în vederea menținerii unui anumit standard necesar obiectivelor de creștere a vânzărilor societății și în funcție de gradul de realizare a obiectivului de către distribuitor, auditat de societatea X prin angajați proprii, distribuitorul va primi discount-ul.

Exemplul 2. Prin contestație societatea explică că „*discount-ul pentru structura optimă a echipei de vânzări, în valoare de 000%*” se acordă numai distribuitorului care îndeplinește obiectivul privind existența și disponibilitatea unei forțe de vânzări organizată de așa manieră încât să acopere un număr cât mai mare de POC-uri și este în scopul stimulării distribuitorului să contribuie la creșterea volumului de vânzări într-o perioadă dată și de a asigura o prezență solidă a clientului pe piața în care activează societatea.

Ca urmare, având în vedere că legea fiscală nu exclude acordarea și a altor tipuri de reduceri de preț decât cele prezentate în lege cu titlu de exemplu, din contră precizând că baza de impozitare pentru TVA poate include și “**alte reduceri de preț**”, se impune ca analiza discount-urilor să se efectueze și din acest punct de vedere fără să se limiteze la reducerile comerciale prevăzute de legea contabilă și fiscală.

În consecință, organul de soluționare a contestației reține că se impune reanalizarea discount-urilor acordate de către societate distribuitorilor în sensul dacă acordarea discount-urilor a fost în legătură cu volumul vânzărilor, sau

dacă acestea reprezintă o remunerație a unui serviciu, caz în care se va stabili și natura serviciului remunerat.

De asemenea, la reîncadrarea operațiunilor de acordare de discount-uri ca fiind remunerații ale unor servicii se vor avea în vedere prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2);”

În același sens sunt și prevederile art.268 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Art.127 alin.(2) din același act normativ, prevede:

*„În sensul prezentului titlu, **activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**”*

În același sens sunt și prevederile art.269 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt enumerate condițiile ce trebuie îndeplinite, cumulativ, pentru ca o operațiune să reprezinte operațiune impozabilă din punct de vedere al legii incidente în materie de TVA de unde rezultă că neîndeplinirea uneia dintre condiții determină neîncadrarea acțiunilor analizate în categoria operațiunilor taxabile.

Ca urmare, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019 organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea discount-urilor acordate distribuitorilor ca reprezentând remunerații ale unor servicii fără să aibă în vedere toate circumstanțele cazului analizat, respectiv:

- nu s-a avut în vedere noțiunea de „discount” care reprezintă reducere de preț;
- faptul că reducerile de preț comerciale prezentate de legea fiscală și contabilă sunt cu titlu de exemplu de unde se deduce că reducerile de preț pot fi acordate și pe alte criterii decât calitate, cantitate, defecte etc. cu condiția ca acestea să nu reprezinte remunerații ale unor servicii;
- că legea fiscală prevede că în baza de impunere a TVA nu se includ „și alte

reduceri de preț”;

- nu s-a analizat dacă condițiile impuse de furnizor distribuitorului, prin contract, contribuie în mod indirect la realizarea obiectivelor furnizorului dar care totodată conduce la realizarea obiectivelor distribuitorului în sensul de a-și crește volumul de vânzări de produse ale furnizorului către punctele de vânzare ce are ca efect creșterea volumului achizițiilor de același furnizor și deci dezvoltarea activității proprii;
- încadrarea unei operațiuni ca fiind prestare de serviciu trebuie analizată prin prisma prevederilor legale în materie de TVA, mai sus enunțate.

În legătură cu această obligație fiscală stabilită suplimentar prin adresa nr.000/2019, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală să prezinte punctul de vedere cu privire la prevederile legale incidente care stipulează că în baza de impozitare a TVA nu se includ „și alte reduceri comerciale”.

Prin adresa de răspuns nr.000/2019, înregistrată sub nr.000/2019 organele de inspecție fiscală au precizat că își mențin punctul de vedere cu privire la reîncadrarea acestor discount-uri ca reprezentând remunerații ale unor servicii.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și prevederile legale aplicabile în materie în temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: „(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată”, coroborate cu prevederilor pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: „Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare” **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.000/2019 pentru TVA colectată în sumă 000 lei**, urmând ca în funcție de cele precizate în

considerentele prezentei decizii, de prevederile legale și de argumentele contestatarei organelor de inspecție fiscală, prin alte organe decât cele care au efectuat verificarea să reanalizeze acest capăt de cerere și să stabilească dacă societatea avea sau obligația colectării TVA suplimentară.

5. În ceea ce privește TVA colectată în sumă de 000 lei aferentă bunurilor acordate drept premii în campanii promoționale, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care organelor de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile legale incidente bunurilor achiziționate și acordate gratuit în scop de reclamă, în scopul stimulării vânzărilor sau în scopuri legate de desfășurarea activității economice din Normele metodologice de explicitare a articolului de lege invocat în actul administrativ fiscal.

Perioada verificată: 2013-2016

În fapt, s-a dispus colectarea TVA în sumă de 000 lei aferentă produselor acordate în campanii promoționale, pe considerentul că societatea a dedus TVA aferentă achiziției acestor bunuri și prin acordarea cu titlu gratuit nu au fost respectate prevederile art.128 alin.(8) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.270 alin.(8) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În drept, pe perioada 2013-2015 sunt incidente prevederile:

- art.128 alin.(1) și alin.(8) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme;”

- pct.6 (1) și (9) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

„6. (1) În sensul art.128 alin.(1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția situației prevăzute la art.128 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.

[...]

(9) În sensul art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal:

a) se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzării bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului. **Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzării nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt ori au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu va fi considerată livrare de bunuri dacă:**

1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau

2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia;”.

Pe anul 2016 sunt incidente prevederile:

- art.270 alin.(1) și alin.(8) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

b) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzării sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin normele metodologice;

- pct.7 (1) și (10) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prevăd:

“7. (1) Preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri în sensul art. 270 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepția situației prevăzute la art. 270 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.

[...]

(10) În sensul art.270 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal:

a) se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzării bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului. **Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzării nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care**

sunt ori au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu se consideră livrare de bunuri dacă:

1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau

2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia;”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, iar preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri în sensul art.270 alin.(1) din Codul fiscal, cu excepția situației prevăzute la art.270 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.

De asemenea, nu constituie livrare de bunuri acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin normele metodologice.

Conform Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului.

Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt ori au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu se consideră livrare de bunuri dacă:

- se poate face dovada că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă, **sau**

- bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală se reține că, în perioada 2013-2016, societatea a organizat mai multe campanii promoționale în cadrul cărora a oferit, cu titlu gratuit, diverse premii constând în autoturisme, tv, tablete, excursii, bere etc.pentru care, exceptând produsul bere, a dedus TVA la data achiziției. Astfel, având în vedere prevederile art.128 alin.(8) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.270 alin.(1) și alin.(8) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal,

cu modificările și completările ulterioare, având în vedere natura și natura/valoarea bunurilor acordate ca premii s-a stabilit în sarcina contestatarei TVA colectată la momentul acordării acestora.

Față de cele constatate se reține că la inspecție fiscală s-a considerat ca fiind livrare de bunuri acordarea, cu titlu gratuit, în cadrul campaniilor promoționale a tuturor bunurilor care nu sunt produse sau comercializate de către societate, în condițiile în care legea fiscală nu condiționează agenții economici ca la realizarea de campanii promoționale să utilizeze doar produsele proprii, aceștia putând să achiziționeze și alte produse sau servicii, inscripționate sau nu cu marca produsului pentru care se face reclamă pentru acordarea gratuită consumatorilor finali în scopul stimulării vânzărilor.

Astfel, atât timp cât societatea face dovada că a achiziționat bunurile strict în scopul realizării de campanii promoționale în vederea stimulării creșterii vânzărilor pentru anumite produse pe care le produce sau comercializează și, totodată face dovada că efectuarea de astfel de campanii promoționale a avut ca efect creșterea vânzărilor reiese că acestea sunt utilizate pentru activitatea desfășurată, având drept de deducere a TVA.

De reținut este și aspectul conform căruia în cazul promoțiilor în care se utilizează bunuri și servicii de mare valoare (autoturisme, vacanțe) deși legea nu prevede o anumită limită valorică a bunurilor și serviciilor utilizate în scop de reclamă și publicitate trebuie avut în vedere faptul că valoarea bunului sau serviciului utilizat în campanii promoționale să nu depășească valoarea vânzărilor realizate ca urmare a acestor campanii promoționale.

Ca urmare, atât timp cât societatea poate demonstra, cu documente, că valoarea vânzărilor a crescut ca urmare a efectuării campaniilor promoționale pentru bunurile și serviciile achiziționate, acordate gratuit consumatorilor finali, societatea poate deduce TVA aferentă achizițiilor de astfel de produse, aceste achiziții fiind efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, constatarea potrivit căreia pentru bunurile acordate în cadrul campaniilor promoționale care nu sunt produse de societate sau nu sunt comercializate în mod obișnuit de aceasta reprezintă livrare de bunuri nu se poate reține conform celor mai sus prezentate.

Ca urmare, având în vedere dispozițiile legale mai sus prezentate agenții economici pot utiliza în campanii promoționale și bunuri sau servicii care nu sunt produse sau comercializate de ei înșiși cu condiția să respecte dispozițiile legale „[...] se poate face dovada că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă, **sau**

- *bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia*”, care au ca efect considerarea ca nefiind livrare/prestare de bunuri/servicii cu plată și totodată menținerea dreptului de deducere a TVA de la data achizițiilor.

În același sens este adresa direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor

Publice dată ca răspuns la adresa nr.000/2011, într-o speță similară.

Astfel, se impune reanalizarea situației de fapt fiscale pentru acest capăt de cerere urmând ca organele de inspecție fiscală să aibă în vedere aspectul conform căruia societatea poate utiliza în campaniile promoționale și bunuri și servicii care nu sunt produse sau comercializate de aceasta, iar acordarea cu titlu gratuit consumatorilor finali de astfel de produse nu constituie livrare dacă se poate face dovada că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă **sau** bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia.

În legătură cu această obligație fiscală stabilită suplimentar prin adresa nr.000/2019, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală să prezinte punctul de vedere cu privire la prevederile legale incidente care nu interzic acordarea în campanii promoționale de bunuri, altele decât cele produse sau comercializate.

Prin adresa de răspuns nr.000/2019, înregistrată sub nr.000/2019 organele de inspecție fiscală au precizat că aceste completări depuse la dosarul cauzei nu denaturează constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală ce stă la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

Față de răspunsul prezentat se impune ca necesară desființarea parțială a deciziei de impunere pentru TVA în sumă de 000 lei urmând ca, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să se reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele precizate în considerentele deciziei, de temeiul de drept incident, precum și de argumentele contestatarii.

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.4 OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală **se va desființa parțial** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.000/2019 pentru **TVA în sumă de 000 lei**, urmând ca în funcție de cele precizate în considerentele prezentei decizii, de prevederile legale și de argumentele contestatarii organele de inspecție fiscală, prin alte organe decât cele care au efectuat verificarea, să reanalizeze acest capăt de cerere și să stabilească dacă societatea avea sau obligația colectării TVA suplimentară.

6. Referitor la cheltuielile în sumă de 000 lei (000+000) aferente ajustărilor efectuate ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer (denumit în prezenta decizie DPT) care influențează diminuarea pierderii fiscale, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de

Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la caracterul deductibil al cheltuielilor cu achizițiile de licențe de drepturi de proprietate intelectuală de la părțile afiliate C și D și cu privire la cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor acordate de partea afiliată D, în condițiile care:

- pentru ratele aferente redevențelor plătite către părțile afiliate C și D în perioada 2012-2016, la stabilirea intervalului de comparare nu a fost acceptat un contract de licență pe motiv că acesta avea clauze ce nu corespundeau cu natura obiectului celorlalte contracte de licență din interval, clauze cu privire la limitarea comercializării numai către consumatori finali, cu privire la obligația achitării unui avans nerambursabil indiferent de veniturile ce ar fi fost obținute ulterior și la suportarea cheltuielilor de marketing, iar în ceea ce privește modalitatea de calcul a redevenței achitate de societate părților afiliate în DPT s-a utilizat o rată de redevență comună, aferentă tuturor vânzărilor nete de produse licențiate prin raportarea valorii absolute a redevenței plătite în decursul fiecărui an financiar la valoarea vânzărilor nete, fără a se stabili redevențe pe fiecare contract în parte;

- în cazul împrumutului acordat în euro de partea afiliată D, pe anul 2012, societatea nu a stabilit intervalul de comparare corect neavând în vedere o serie de caracteristici ale tranzacțiilor cum sunt: valoarea tranzacțiilor comparabile, data încheierii contractelor de împrumut, durata contractelor de împrumut, industriile în care au fost acordate împrumuturile și, totodată, societatea nu a justificat translatarea ratelor de dobândă variabile în rate de dobândă fixă.

Perioada verificată: 2012-2016.

În fapt:

-referitor la licențierea de drepturi de proprietate intelectuală de către părțile afiliate AA G (denumită în prezenta decizie C) și societatea D (denumită în prezenta decizie D) către societatea X, din analiza dosarului prețurilor de transfer au rezultat următoarele:

a) Din eșantionul de 8 contracte de licență comparabile identificate în baza de date SS unul dintre acestea nu este comparabil cu contractele de licență încheiate de societatea X cu părțile afiliate, respectiv contractul de licență încheiat între societatea E în calitate de Licențiator și societatea F în calitate de Licențiat prin care se acordă licențiatului dreptul de a utiliza mărcile (logo, simboluri, mărci comerciale) în legătură cu **produsele licențiate constând în articole vestimentare** în condițiile în care celelalte contracte de licență din eșantion se referă la dreptul de a utiliza mărcile în legătură cu produsele licențiate constând în băuturi fabricate în conformitate cu manualul tehnic de unde reiese diferențe de caracteristici în ceea ce privește obiectul contractului.

De asemenea, conform aceluiași articol al contractului licența va fi acordată licențiatului **doar pentru vânzări en-detail** licențiatul având dreptul de a comercializa produsele licențiate numai către consumatorii finali.

Față de aceste clauze contractuale s-a constatat că datorită limitării

comercializării produselor licențiate numai către consumatorii finali acordarea acestei licențe diferă, atât din punct de vedere al termenilor contractuali, cât și din punct de vedere al funcțiilor îndeplinite respectiv funcția de vânzare/comercializare.

Totodată, la art.3 lit.a) din contract se prevede că Licențiatul va acorda un **avans în sumă de 000 USD cu caracter nerambursabil** indiferent de nivelul veniturilor obținute de acesta către Licențiator sau către o altă persoană indicată de acesta, respectiv societatea TT. Având în vedere această clauză contractul de licență diferă de celelalte contracte din eșantion întrucât afectează beneficiile viitoare din utilizarea licenței .

De asemenea, **contractul analizat nu cuprinde clauza privind obligativitatea realizării unor cheltuieli de marketing** pentru fiecare an de valabilitate în condițiile în care contractele încheiate de societatea X cu părțile afiliate D și C prevăd că Licențiatorul va suporta toate costurile activităților de marketing pentru mărcile comerciale utilizate în vederea fabricării produselor comercializate alocând pentru fiecare perioadă de vânzări sume minime privind activitatea de marketing.

Față de cele rezultate în urma analizei acestui contract rezultă diferențe privind termenii contractuali și funcțiile îndeplinite care afectează beneficiile viitoare din utilizarea licenței (în ce privește natura obiectului contractului de licență, limitarea comercializării produselor licențiate numai către consumatorii finali, obligativitatea de a achita un avans nerambursabil, nerealizarea unor cheltuieli minime pentru activitatea de marketing) astfel că acest contract nu este comparabil.

b) La stabilirea redevenței plătite de societatea X către părțile afiliate s-au avut în vedere anumite prețuri prevăzute în contract raportate de volumul de vânzări aferente produselor licențiate. Astfel, s-a transpus redevența pe hectolitru achitată de societatea X către părțile afiliate într-o rată de redevență comună aferentă tuturor vânzărilor nete de produse licențiate prin raportarea valorii absolute a redevenței plătite în decursul fiecărui an financiar la valoarea vânzărilor nete. Acest mod de calcul poate denatura rezultatul analizei de comparabilitate întrucât redevențele percepute de părțile afiliate diferă pentru fiecare contract în parte, iar metoda CUP presupune testarea prețului fiecărei tranzacții.

c) Din explicațiile cerute suplimentar a rezultat că **intervalul de comparare prezentat la pct.4.3.3. din DPT este calculat potrivit unei formule prevăzute de Codul Federal din SUA, art.1482-1 e)(2)(iii)(c)**, prezentată de societate, prin care este prevăzută definiția intervalului intercuarticular.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.8 pct.4 din OPANAF nr.442/2016 și ale prevederilor pct.3.57 din Ghidul OECD au constatat că definiția intervalului intercuarticular este aceeași, însă art.1482-1 din Codul Federal al SUA nu menționează nicio formulă de calcul a cuartilelor, cu atât mai mult cea invocată de societate. Astfel, societatea nu a adus argumente cu privire la modul de calcul al intervalului intercuarticular care generează rezultate diferite de cele obținute în practica curentă prin utilizarea funcției „Quartile” din

cadrul aplicației Microsoft Excel.

Ca urmare, societatea a calculat un interval intercuartilar între 000% și 000% cu mediana de 000% încât redevența globală se încadrează în limitele intervalului de comparare și deci prețul plătit pentru licențe se situează la nivelul prețului de piață. Aplicând funcția „Quartile” din cadrul aplicației Microsoft Excel ratele de redevență plătite pentru utilizarea mărcilor comerciale se situează peste limita superioară a intervalului de comparare pentru două din cele trei contracte de licență de unde reiese că redevențele sunt mai mari decât prețul de piață și se impune ajustarea acestuia.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale art.7 pct.26 și art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.7.32 și art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la întocmirea unei noi analize.

La efectuarea analizei s-a acceptat metoda comparării prețurilor CUP ca fiind cea mai potrivită pentru a testa caracterul de piață al tranzacțiilor analizate ca urmare, în temeiul prevederilor art.9 alin.(1) și (2) din OPANAF nr.442/2016 s-a procedat la ajustarea cheltuelilor la nivelul mediane, rezultând **cheltuieli nedeductibile în sumă de 000 lei.**

- referitor la acordarea de împrumuturi de către D și O către societatea X, din analiza DPT au rezultat următoarele:

Societatea a ales ca metodă metoda compărării prețurilor CUP, a realizat analiza în baza de date DealScan prin introducerea mai multor pași de căutare cum sunt:

-pentru împrumuturile în euro

- criteriul geografic -Europa de est, Vest, Rusia, România;
- industria debitorului :eliminarea sector guvernamental și financiar;
- data tranzacției – perioada 01.01.2007 – 31.12.2009;
- moneda tranzacție – EUR;
- gradul de senioritate al împrumutului – împrumuturile junior subordonate, senior subordonate și subordonate;
- marja -tranzacții pentru care există informații cu privire la marjă.

Ulterior s-a efectuat o selecție manuală privind tipul împrumutului (tranzacții negarantate) și valoarea împrumutului (cu o valoare mai mică de 000 euro).

-pentru împrumuturile în lei

- criteriul geografic -Europa de est, Vest, Rusia, (România);
- industria debitorului :eliminarea sector guvernamental și financiar;
- data tranzacției – perioada 01.01.2010 – 31.12.2012;
- gradul de senioritate al împrumutului – împrumuturile junior subordonate, senior subordonate și subordonate;
- marja -tranzacții pentru care există informații cu privire la marjă.

Ulterior s-a efectuat o selecție manuală privind tipul împrumutului (tranzacții negarantate).

Societatea a considerat necesară translatarea ratelor de dobândă aferente tranzacțiilor comparabile din rate de dobândă variabile în rate de dobândă fixe, precum și transformarea ratelor de dobândă între diferite monede realizată cu ajutorul modulului Swap Manager din baza de date Bloomberg.

Față de cele cuprinse în DPT organele de inspecție fiscală au stabilit deficiențele:

a) pentru împrumutul în Euro:

- modul de stabilirea a intervalului de comparare și a medianei pe perioada 2012-2015 nu este corect întrucât a avut la bază tranzacții ce nu au caracteristici similare tranzacției analizate, respectiv: valoarea celor patru împrumuturi obținute de la D este cuprinsă între 000 EUR și 000 EUR, iar valoarea împrumutului intra-grup este de 000 EUR. Astfel, **diferențele legate de valoarea împrumuturilor** pentru care societatea nu a efectuat ajustări pot afecta material comparabilitatea.

-**data încheierii contractelor de împrumut** este diferită față de cea a împrumutului primit de societatea X de la D. Data contractului dintre societatea cu partea sa afiliată este noiembrie 2009 în timp ce eșantionul final de comparabilitate este format din tranzacții încheiate, atât în anul 2008, cât și în anul 2009;

-**durata împrumuturilor** considerate a fi comparabile este diferită de durata împrumutului primit de societatea de la D. Astfel, maturitatea împrumutului primit de societatea X de la D este 10 ani în timp ce eșantionul final cuprinde tranzacții cu maturități între 3 și 4 ani, precum și o tranzacție la care nu se cunoaște maturitatea.

- **industriile în care au fost acordate împrumuturile** considerate a fi comparabile, respectiv telecomunicații și retail&supermarket sunt diferite de cea în care societatea X activează respectiv fabricarea și distribuție de bere;

-**societatea a transformat ratele de dobândă ale împrumuturilor ce fac obiectul intervalului de comparare care sunt variabile în rate fixe** având în vedere că împrumutul primit de societatea X de la D are rată fixă a dobânzii de 000%.

b) pentru împrumutul în lei:

- **valoarea împrumutului** denominat de la O este de 000 lei în timp ce valoarea împrumuturilor comparabile este cuprinsă între 000 EUR și 000 EUR, respectiv 000 USD pentru împrumuturile în USD și 000 GBP pentru cel contractat în GBP;

- **moneda** în care au fost înregistrate împrumuturile comparabile nu este comparabilă cu moneda în care a fost primit împrumutul de la O;

-**data încheierii contractelor de împrumut** este diferită față de cea a împrumutului primit de societatea X de la O. Data contractului dintre societatea cu partea sa afiliată este iulie 2012 în timp ce eșantionul final de comparabilitate este format din tranzacții încheiate în perioada 2007 - 2012;

-**durata împrumuturilor** considerate a fi comparabile este diferită de durata împrumutului primit de societatea de la O. Astfel, maturitatea împrumutului primit de societatea X de la D este 10 ani în timp ce eșantionul final cuprinde

tranzacții cu maturități între 1 și 6 ani;

- **industriile în care au fost acordate împrumuturile** considerate a fi comparabile, respectiv Livrări, Transport și Servicii de afaceri sunt diferite de cea în care societatea X activează respectiv fabricarea și distribuție de bere;

- **societatea a transformat ratele de dobândă ale împrumuturilor ce fac obiectul intervalului de comparare care sunt variabile în rate fixe** având în vedere că împrumutul primit de societatea X de la O are rată fixă a dobânzii de 000%.

Față de cele prezentate, în temeiul prevederilor art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale art.7 pct.26 și art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.7.32 și art.11 alin. (4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la întocmirea unei noi analize.

S-a utilizat aceeași metodă utilizată de societate (metoda CUP), iar la analizarea valorii de piață a ratelor de dobândă practicate de părțile afiliate s-a procedat la efectuarea analizei utilizându-se datele statistice din buletinele lunare ale BNR aferente perioadelor de acordare a împrumuturilor care furnizează informații privind tranzacții comparabile externe ce pot fi utilizate ca și referințe de comparabilitate pentru evaluarea principiului de piață a dobânzii.

Rapoartele statistice publicate de BNR sunt realizate pe tipuri de credite în funcție de anumite criterii cum sunt:

- maturitatea împrumutului: împrumuturi sub 1 an, între 1-5 ani, peste 5 ani;
- valoarea împrumutului: credite cu o valoare mai mare de 1 milion euro și cu o valoare mai mică de 1 milion euro;
- moneda împrumutului: credite acordate în RON și credite acordate în euro.

Astfel, din compararea ratelor de dobândă înregistrate de societatea X cu ratele medii de dobândă din buletinele lunare publicate de BNR pentru fiecare împrumut a rezultat că nivelul ratei de dobândă de 000% dedusă de societatea în anul 2012 aferentă împrumutului în euro acordat de D este superioară ratei de dobândă aplicată pentru tranzacții necontrolate ceea ce presupune ajustarea cheltuielilor cu dobânzile.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuielile cu dobânzile aferente împrumutului în euro acordat de D stabilind **cheltuieli nedeductibile în sumă de 000 lei** pe anul 2012.

În drept, pe perioada 2012-2015 sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

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

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

Conform prevederilor pct.7 pct.21 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

[...]

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”.

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

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

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

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

coroborate cu prevederile pct.22, 23, 24 și 25 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

“22. Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

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

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

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

Totodată, la pct.31 și 38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“31. 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.

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” [...]

38. Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului”

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizată în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului va fi presupusă dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se examinează dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb (de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de devize pentru plată la termen pe cheltuiala împrumutătorului)”.

De asemenea, pe anul 2016 sunt incidente prevederile:

- art.19 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.

[...]

(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.”

- art.11 alin.(4) lit.a) din același act normativ, conform căroră:

“(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. [...] . La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

a) metoda comparării prețurilor;”

- art.7 pct.26 lit.c) și d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

„persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;

d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.

Între persoane afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;”;

-pct.5 alin.(1), (2) și (3) din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“5. (1) În aplicarea prevederilor art.11 alin.(4) din Codul fiscal, la ajustarea/estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se utilizează metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

a) metoda comparării prețurilor, care se bazează pe compararea prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. [...]

(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.*

[...]

- pct.5 alin.(11) din HG nr.1/20016, care prevede:

„(11) Când un contribuabil acordă un împrumut/credit unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut/credit, indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului. [...]

Atunci când se analizează cheltuielile/veniturile cu dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb valutar și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb valutar, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb valutar, de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de acoperire a riscului valutar sau pentru plata la termen pe cheltuiala împrumutătorului.

În cazul dobânzilor aferente furnizorilor de bunuri și de servicii este necesar să se examineze dacă costul dobânzii reprezintă o practică comercială obișnuită sau dacă părțile care fac tranzacția cer dobândă acolo unde, în tranzacții comparabile, bunurile și serviciile sunt transferate reciproc.

Aceste elemente de analiză se au în vedere și la alte forme de venituri sau costuri asimilate dobânzilor.”

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

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

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

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

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OECD:

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

Plecând de la situația de fapt constatată în ceea ce privește ajustarea cheltuielilor cu ratele aferente redevențelor achitate de societatea X către persoanele afiliate D și C și având în vedere argumentele contestatarii precizăm următoarele:

Unul dintre factorii care au condus la eliminarea din eșantionul final de comparabile a contractului de licență încheiat între societatea E în calitate de Licențiator și societatea F în calitate de Licențiat prin care se acordă licențiatului dreptul de a utiliza mărcile (logo, simboluri, mărci comerciale) în legătură cu produsele licențiate constând în articole vestimentare, a fost acela că acest contract nu prezintă caracteristici similare cu contractele de licență încheiate de societate cu părțile afiliate, respectiv licența acordată nu se referă la băuturi fabricate după manualul tehnic, impune restricții în ceea ce privește comercializarea licențiate numai pentru consumatori finali (en-detail), impune plata de către licenția a unui avans nerambursabil indiferent de veniturile ce urmează a se realiza ulterior de către licenția și nu prevede clauză cu privire la cheltuielile de marketing ce se suportă de licențiator.

Față de argumentele contestatarii conform cărora:

-în cadrul unei analize a prețurilor de transfer este importantă în primul rând natura drepturilor de proprietate intelectuală licențiate și nu natura bunurilor pentru care aceste drepturi de proprietate intelectuală având în vedere că practica pieței este de a percepe un anumit procent de redevență indiferent de natura produselor;

- contractele de licențiere din intervalul de comparabilitate activează în aceeași industrie cu cea a societatea X;
- în cazul naturii bunurilor licențiate vorbim despre o opinie a organelor de inspecție fiscală și nu de o prevedere legală;
- caracteristica referitoare la vânzări „en-detail” nu este argumentată de organele de inspecție fiscală și nu se menționează în ce măsură vânzările „en-gros” ar trebui să atragă un procent de redevență mai mare;
- referitor la clauzele privind plata unui avans (fără a se preciza că este un avans nerambursabil) și cu privire la inexistența clauzei privind cheltuielile de marketing se arată că organele de inspecție fiscală nu au explicat în mod clar care este influența și susține că aceasta ar putea fi doar în scăderea ratei de redevență și nu ar fi fost în avantajul organelor de inspecție fiscală, se reține:

Potrivit prevederilor pct.1.35 din Ghidul OCDE: „1.35 [...] **Aplicarea principiului lungimii de braț depinde de determinarea condițiilor pe care le-ar fi convenit părți independente pentru tranzacții comparabile în circumstanțe comparabile. Înainte de a proceda la comparația cu tranzacții necontrolate, este deci esențial să fie identificate caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale relațiilor comerciale sau financiare exprimate în tranzacțiile controlate**”

În vederea determinării prețului de piață în tranzacțiile dintre persoane afiliate îndrumările Ghidului OCDE sunt în sensul că acesta trebuie stabilit conform principiului lungimii de braț, respectiv la nivelul prețului de piață practicat pentru același tip de produs/serviciu, în aceeași perioadă și în condiții similare, cât mai apropiate de tranzacțiile analizate.

În vederea efectuării acestei analize „este deci esențial să fie identificate caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale relațiilor comerciale sau financiare”.

În acest sens, la pct.1.36 din Ghidul OCDE se menționează:

“1.36 Caracteristicile relevante din punct de vedere economic sau factorii de comparabilitate ce trebuie identificați în relațiile comerciale sau financiare dintre companiile asociate pentru a delimita în mod corespunzător tranzacția efectivă pot fi clasificate, în sens general, după cum urmează:

- **Termenii contractuali ai tranzacției (D.1.1).**
- *Funcțiile îndeplinite de fiecare dintre părțile tranzacției, ținând seama de activele utilizate și riscurile asumate, inclusiv modul în care acele funcții se raportează la generarea mai largă de valoare de către societatea CMN căruia îi aparțin părțile, circumstanțele din jurul tranzacției și practicile din domeniu (D.1.2).*
- *Caracteristicile proprietății transferate sau a serviciilor prestate (D.1.3).*
- *Circumstanțele economice ale părților și ale piețelor pe care operează acestea (D.1.4).*
- *Strategiile de afaceri urmate de părți (D.1.5).*

Aceste informații despre caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale tranzacției efective ar trebui să se regăsească în dosarul local

descrie în Capitolul V, ca fundamentare a analizei prețurilor de transfer realizate de contribuabil.”

Astfel, la pct.1.42 se prevede: “[...] **Atunci când o tranzacție a fost formalizată de companiile asociate prin acorduri contractuale scrise, acele acorduri contractuale constituie punctul de plecare în delimitarea tranzacției dintre ele și a modului în care s-a intenționat la momentul încheierii contractului să aibă loc diviziunea responsabilităților, a riscurilor și a rezultatelor anticipate a fi realizate din interacțiunea lor. Termenii unei tranzacții mai pot fi găsiți și în corespondența dintre părți, alte decât contractul**”, precum și faptul că:

„1.108 [...] Printre metodele descrise în Capitolul II al acestui Ghid, condiția de comparabilitate a bunurilor sau serviciilor este cea mai strictă în cazul metodei prețului comparabil necontrolat. **În cadrul metodei prețului comparabil necontrolat, orice diferență semnificativă între caracteristicile proprietății sau serviciilor poate avea un efect asupra prețului și impune luarea în considerare a unei ajustări [...].**

1.120 În realizarea analizei, tranzacția efectivă dintre părți va fi fost dedusă din contractele scrise și din conduita părților. Condițiile formale recunoscute în contracte vor fi fost clarificate și completate cu analiza conduitei părților și cu alte caracteristici ale tranzacției relevante din punct de vedere economic (vezi Secțiunea D.1.1). [...]” .

Astfel, față de cele de mai sus la realizarea analizei în vederea stabilirii unui interval de comparabilitate cât mai aproape de circumstanțele cazului analizat trebuie avute în vedere caracteristicile relevante din punct de vedere economic sau factorii de comparabilitate ce trebuie identificați în relațiile comerciale, un factor de comparabilitate fiind termenii contractuali ai tranzacției, iar în situațiile în care tranzacțiile dintre societăți afiliate se formalizează prin încheierea de contracte, acesta trebuie să fie punctul de plecare. Astfel, la analiza clauzelor contractuale comparativ cu contractele acceptate ca fiind comparabile trebuie avut în vedere ca aceste comparabile să aibă inserate clauze asemănătoare.

Conform celor mai sus precizate, inexistența unor clauze cum sunt cele privitoare la cheltuielile de marketing sau existența unor clauze suplimentare față de cele încheiate în cadrul tranzacțiilor analizate, cum este acordarea de avansuri nerambursabile, influențează intervalul intercuartilar (chiar dacă în plus sau în minus) ceea ce are ca efect realizarea unei analize care nu ține cont de toate circumstanțele cazului analizat. De altfel, însăși Ghidul OCDE prevede că nu întotdeauna societățile își stabilesc modul de derulare a tranzacțiilor pe baza de contracte sau nu întotdeauna în contractele încheiate sunt prevăzute toate condițiile, cazuri în care analiza efectuată trebuie extinsă asupra “analizei conduitei părților” și a “alte caracteristici ale tranzacției relevante din punct de vedere economic”.

Ca atare, invocarea de către contestatară a faptului că în situația celor două clauze referitoare la acordarea unui avans nerambursabil și cheltuielile de marketing includerea unui contract cu o rată de redevență mai mică “ar fi fost în avantajul autorităților fiscale” nu se poate reține întrucât organele de inspecție

fiscală prin efectuarea analizei prezentată în DPT nu au urmărit “*avantaje fiscale*” ci au respectat obligațiile ce le revin prin lege în exercitarea funcției de reprezentanți ai autorității fiscale.

În concluzie, argumentele prezentate de contestatară nu pot fi reținute având în vedere că nu au adus alte documente sau argumente care dovedească contrariul celor precizate.

De asemenea, se reține că analiza prețurilor de transfer nu este o știință exactă, însă legislația internă și Ghidul OCDE stipulează metodele și modul în care aceste prețuri de transfer trebuie verificate pentru a se putea efectua o comparație cu prețurile de piață practicat de entități independente. Astfel, stabilirea acestuia este efectuată pornind de la ideea ca membrii unui grup actionează la o lungime de brat în tranzacțiile pe care le efectuează între ei. Cu toate acestea, relația dintre membrii unui grup le poate permite membrilor societății să stabilească condiții speciale în cadrul relațiilor lor intra-grup, relații care diferă de cele ce s-ar fi stabilit dacă membrii societății ar fi acționați ca și companii independente ce operează pe piețe deschise. Pentru a se asigura aplicarea corectă a abordării entității separate, țările membre OCDE au adoptat principiul lungimii de brat, potrivit căruia ar trebui eliminate efectele condițiilor speciale la nivelul profiturilor.

Aceste principii internaționale de impunere au fost alese de țările membre OCDE deoarece servesc dublul obiectiv de a asigura o bază impozabilă corespunzătoare în fiecare jurisdicție și de a evita dubla impunere, minimizând astfel conflictul între administrațiile fiscale și promovarea comerțului și investițiilor internaționale.

Ca urmare, în încercarea de a realiza un echilibru între interesele contribuabililor și cele ale administratorilor fiscali într-un mod echitabil pentru toate părțile, este necesar să fie luate în considerare toate aspectele sistemelor relevante într-un caz de prețuri de transfer.

Astfel, indiferent care din părți are obligația probatorie a faptului că prețurile de transfer sunt practicate conform principiului lungimii de braț, trebuie făcută o evaluare a corectitudinii modului de alocare a sarcinii de a susține cu probe, având în vedere celelalte caracteristici ale sistemului fiscal al jurisdicției, caracteristici ce au impact asupra administrării de ansamblu a regulilor de prețuri de transfer, inclusiv asupra soluționării disputelor.

Este posibil să existe o dificultate reală în determinarea exactă a prețului de piață în absența forțelor pieței sau când se adoptă o anumită strategie comercială de aceasta nu înseamnă că prețurile practicate de societățile afiliate în cadrul tranzacțiilor dintre acestea nu trebuie verificate în vederea stabilirii dacă acestea se situează la nivelul prețului de piață practicat de entitățile independente în cadrul aceluiași tranzacții și în condiții similare.

Este important de reținut că **necesitatea de a face o ajustare pentru a aproxima tranzacțiile la lungime de brat ia naștere indiferent de orice obligație contractuală asumată de părți de a plăti un anumit preț și fără nici o legătură cu intenția părților de a minimiza sau a eluda impozitele.**

Potrivit Ghidului OCDE țările membre OCDE considera ca o ajustare corespunzătoare se obține prin stabilirea condițiilor pentru relațiile comerciale și financiare pe care ele anticipează ca le vor identifica între companii independente în tranzacții asemănătoare, în circumstanțe asemănătoare.

În ceea ce privește argumentul conform căruia prevederile pct.2.13 (de fapt pct.2.14) din Ghidul OCDE se referă la metoda comparării prețurilor și nu menționează că acesta trebuie analizat pe fiecare contract în parte și invocă în susținere prevederile pct.3.9 și 3.10 din Ghidul OCDE, susținând că acest fapt reprezintă doar opinia personală a organelor de inspecție fiscală nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece:

Potrivit prevederilor pct.3.9 din Ghidul OCDE „3.9 *În mod ideal, pentru a se ajunge la aproximarea cea mai exactă a condițiilor la lungime de braț, principiul lungimii de braț ar trebui aplicat tranzacție-cu-tranzacție. Există însă adeseori situații în care tranzacțiile separate sunt atât de strâns legate între ele sau de continue încât o evaluare adecvată nu se poate realiza pe bază separată. Printre exemple se pot enumera: a) unele contacte pe termen lung de furnizare de mărfuri sau de servicii, b) drepturi de folosință a unor active necorporale, și c) stabilirea prețurilor pentru o gamă de produse strâns legate între ele (de ex. într-o linie de produse) atunci când determinarea prețului fiecărui produs au al fiecărei tranzacții în parte nu ar fi practică.[...]*” .

Ca urmare, din analiza contractelor de licență prezentate de societate a rezultat că pentru o aproximare cât mai exactă a principiului lungimii de braț trebuie aplicat tranzacție cu tranzacție întrucât beneficiile obținute pot avea valori diferite în funcție de valoarea fiecărei mărci comerciale licențiate. Astfel în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la compararea fiecărei rate de redevență aferentă fiecărui contract de licențiere având în vedere că mărcile comerciale licențiate nu sunt produse complementare în vederea vânzării acestora pe piețele de desfacere.

Deși societatea susține că aplicarea principiului lungimii de braț trebuia efectuată pe portofoliu, pentru toate cele trei contracte de licențiere nu face dovada că se încadrează în prevederile pct.3.9 din Ghidul OCDE „Există însă adeseori situații în care *tranzacțiile separate sunt atât de strâns legate între ele sau de continue încât o evaluare adecvată nu se poate realiza pe bază separată*”, întrucât licențele testate au fost stabilite prin contracte separate în care sunt specificate prețurile pe hectolitr pentru fiecare marcă comercială licențiată, acestea fiind transpuse mai apoi în rate de redevență aferente vânzărilor nete. Ca atare nu se poate vorbi despre un **portofoliu** în sensul prevederilor pct.3.10 din Ghidul OCDE „**Un alt exemplu în care tranzacțiile unui contribuabil pot fi combinate este cel aferent soluțiilor de portofoliu. O soluție de portofoliu este o strategie de afaceri ce constă în gruparea laolaltă de către contribuabil a anumitor tranzacții, în scopul de a obține un randament adecvat la nivelul întregului portofoliu, și nu neapărat la fiecare produs din portofoliu în parte. Spre exemplu, unele produse pot fi comercializate de către un contribuabil cu un profit mic sau chiar în pierdere, pentru că ele creează**

cerere pentru alte produse și/sau servicii înrudite ale aceluiași contribuabil, care sunt apoi vândute sau prestate la profituri ridicate (de ex. echipamente și consumabile captive ulterioare comercializării cum ar fi automatele de cafea și caCulele de cafea sau imprimantele și cartușele de toner). Soluții similare pot fi observate într-o diversitate de domenii. Soluțiile de portofoliu constituie un exemplu de strategie de afaceri ce ar putea trebui luată în considerare în analiza de comparabilitate și atunci când se examinează fiabilitatea comparabilelor. Vezi paragrafele 1.114-1.118 referitoare la strategiile de afaceri. Cu toate acestea, așa cum se menționează în paragrafele 1.129-1.131, aceste considerente nu vor explica niște pierderi generale sau performanțele slabe înregistrate continuu de-a lungul timpului. **Totodată, pentru a fi acceptabile, soluțiile de portofoliu trebuie să fie suficient țintite, adică să nu fie utilizate pentru a aplica o metodă de prețuri de transfer la nivelul companiei contribuabilului în acele cazuri în care tranzacții diferite au o logică economică diferită și ar trebui segmentate. [...]**

Astfel, atât timp cât ratele de redevență au fost stabilite pe hectolitru, prin contracte separate, pe fiecare marcă licențiată și în funcție de vânzările nete din fiecare produs nu se poate acceptat că aceste tranzacții pot face obiectul unui portofoliu, respectiv a unei strategii de afaceri de grupare a anumitor tranzacții în vederea obținerii unui randament țintit. În acest caz, dată fiind relația de afiliere și industria din care ace parte societatea societatea ar fi putut negocia contractele de licență pe portofoliu și nu pe fiecare marcă comercială în parte.

Invocarea de către contestatară a prevederilor pct.3.11 din Ghidul OCDE care prevede: „3.11 Deși unele tranzacții contractate separat între companii asociate ar putea trebui să fie analizate împreună pentru a se stabili dacă termenii sunt la lungime de braț, alte tranzacții contractate între aceste companii ca pachet ar putea trebui analizate separat. O CMN ar putea ambala ca tranzacție unică stabilind și un preț unic pentru ele, un număr de beneficii cum ar fi licențele de brevete, know-how și mărci de comerț, prestarea de servicii tehnice și administrative și acordarea în leasing a unor utilaje de producție. Acest tip de aranjament este frecvent denumit afacere la pachet. Este improbabil însă ca astfel de pachete cuprinzătoare să includă vânzări de bunuri deși prețul perceput pentru vânzarea de bunuri poate acoperi unele dintre serviciile ce acompaniază vânzarea. În unele cazuri, poate să nu fie fezabilă evaluarea pachetului în integralitatea sa și deci elementele pachetului trebuie segregate. În aceste cazuri, după determinarea prețurilor de transfer pentru elementele separate, administrația fiscală ar trebui totuși să analizeze dacă prețul de transfer total al întregului pachet este sau nu la lungime de braț.” nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației atât timp cât însăși contestatară nu a procedat la încheierea de contracte pe portofoliu, respectiv pe „pachet”, încheind contracte separate pentru fiecare marcă comercială și stabilind rate de redevență separate pentru fiecare marcă comercială licențiată în funcție de vânzările nete. Or, în situația în care această afacere era de tip „afacere la pachet” ar fi trebuit stabilită o rată de redevență (compusă din mai multe rate de redevență sau nu) pentru mai

multe mărci comerciale în funcție de vânzările nete realizate, cumulate, ca urmare a comercializării acestora.

În ceea ce privește formula de calcul a intervalului de comparare utilizată de contribuabil în DPT ca fiind cea utilizată în mod uzual de către firmele de consultanță care elaborează studii de comparabilitate în SUA ce are la bază Codul Federal al SUA se reține că societatea X își desfășoară activitatea pe teritoriul României și potrivit art.8 alin.(1) Codului de procedură fiscală:

“(1) *Limba oficială în administrația fiscală este limba română*”, iar conform prevederilor art.108 din același act normativ:

„(1) *În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a obligațiilor fiscale datorate, contribuabilul/plătitorul are obligația să conducă evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare.*

(2) *În vederea documentării respectării principiului valorii de piață contribuabilul/plătitorul care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate are obligația să întocmească dosarul prețurilor de transfer. La solicitarea organului fiscal central competent contribuabilul/plătitorul are obligația de a prezenta dosarul prețurilor de transfer. Cuantumul tranzacțiilor pentru care contribuabilul/plătitorul are obligația întocmirii dosarului prețurilor de transfer, termenele pentru întocmirea acestuia, conținutul dosarului prețurilor de transfer, precum și condițiile în care se solicită acesta se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.*”*

Astfel, potrivit legii interne, respectiv art.7 și art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale art.7 și art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și normele metodologice de aplicare ale acestora aprobate prin HG nr.44/2004 și HG nr.1/2016 sunt reglementate relațiile de afiliere, tranzacțiile dintre persoane afiliate/transfrontaliere, respectiv metodele de stabilire a prețului de piață aferent acestor tranzacții, iar OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer și OPANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, reglementează modul de întocmire a dosarului prețurilor de transfer.

Totodată, OPANAF nr.442/2016 prevede la art.7 alin.(1) că *„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 cuantumul 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.”*

De asemenea, la art.8 din același act normativ se stabilesc criteriile ce trebuie avute în vedere la stabilirea intervalului de comparabilitate, iar la art.9 se stipulează că:

“(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.

(3) În cazul ajustării/estimării prețurilor de transfer, identificarea tranzacțiilor sau societăților comparabile se va face conform datelor generale despre tranzacții similare sau a indicatorilor financiari aferenți activităților care urmează a face obiectul ajustării/estimării și la care atât organul de inspecție fiscală, cât și contribuabilul/plătitorul pot avea acces.”

Totodată, la art.10 din OPANAF nr.442/2016 se prevede că acest act normativ 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.*”

Ca urmare, conform celor mai sus prezentate întocmirea DPT conform Codului Federal al SUA nu se reține întrucât legea internă completată cu prevederile Ghidului OCDE prevede întocmirea acestui document în mod expres, conținutul acestuia, precum și modalitățile de stabilire a prețului de piață aferent tranzacțiilor dintre persoane afiliate.

În ceea ce privește susținerea contestatarii potrivit căreia drepturile de proprietate intelectuală sublicențiate de către D către societatea X ajustate de organele de inspecție fiscală la mediana, care, începând cu anul 2016 a ajuns la 000%, se ajunge la o situație imposibilă din punct de vedere economic în sensul că rata de redevență fiind mai mică decât rata de redevență achitată de către D către licențiatorul K (care în 2012-2014 a fost de 000% și 2015-2016 de 000%) nu se poate reține întrucât:

-societatea nu precizează și nu prezintă documente din care să rezulte că acest contract de sublicențiere cu D a făcut obiectul analizei efectuată de organele de inspecție fiscală pe anul 2016;

- chiar dacă acest contract de sublicențiere încheiat cu D pentru mărcile H, I și J a făcut obiectul analizei efectuată de organele de inspecție fiscală pe anul 2016, cuantumul cheltuielilor cu ratele de redevență plătite de societate în anul 2016, deductibile, a fost stabilit pe fiecare contract în parte în funcție de mediana determinată pe fiecare an financiar ca urmare a stabilirii intervalului de comparabilitate prezentat chiar de societate în DPT și din care numai un contract de licență nu a fost acceptat din motivele prezentate mai sus;

- față de argumentele prezentate societatea nu aduce în susținere documentații sau calcule care să combată cele stabilite de organele de inspecție fiscală;

- faptul că societatea achită o rată de redevență pentru sublicențierea unor mărci comerciale mai mică decât rata de redevență achitată de sublicențiator licențiatorului este o problemă strict între licențiator și sublicențiator care nu intră în analiza efectuată de organele de inspecție fiscală. Astfel, analiza prețului de piață pe baza principiului lungimii de braț a avut loc pe baza intervalului intercuartilar prezentat în DPT mai puțin un contract de licență, pe baza metodei și criteriilor utilizate de societatea în vederea obținerii informațiilor privind la comparabile, prin stabilirea medianei conform legii interne, efectuarea comparării medianei cu ratele de redevență achitate de societate pentru licențierea (eventual sublicențierea) unor mărci comerciale și stabilirea cuantumului acestor cheltuieli deductibile, respectiv determinarea cuantumului cheltuielilor nedeductibile.

De reținut este și aspectul că, din punct de vedere contabil, societatea poate să evidențieze cheltuieli în conformitate cu Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale OMFP nr.3055/2009 și nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate care însă, din punct de vedere al legii fiscale, nu întotdeauna și în cuantum total pot reprezenta cheltuieli deductibile.

De asemenea, invocarea de către societate, cu titlu de exemplu, a ratelor de redevență practicate de societatea L pentru drepturi de proprietate intelectuală, nu poate fi reținută întrucât nu sunt prezentate caracteristicile fiecărui contract sau a portofoliului dacă acesta există, sfera de desfacere și comercializare a produselor diferă (Argentina, Chile, Africa de Sud), procentele de vânzare netă la care se calculează ratele de redevență diferă în funcție de marcă, teritoriu de comercializare, cererea de pe piață, etc. elemente care conduc la stabilirea unui interval intercuartilar diferit de cel analizat la inspecția fiscală, o mediană diferită și cu certitudine un cuantum al cheltuielilor cu ratele de redevență deductibile diferit de speța în cauză.

În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă de 000 lei stabilite ca urmare a analizării cheltuielilor cu dobânzile aferent împrumutului în euro acordat de partea afiliată D, se rețin următoarele:

Din analiza DPT a rezultat că societatea a beneficiat de împrumuturi de la persoane afiliate respectiv de la D în euro și de la O în Ron.

În ceea ce privește împrumuturile în RON de la O organele de inspecție fiscală nu au efectat ajustări.

Referitor la împrumuturile în euro obținute de la D a rezultat că:

- modul de stabilirea a intervalului de comparare și a medianei pe perioada 2012-2015 nu este corect întrucât a avut la bază tranzacții ce nu au caracteristici similare tranzacției analizate, respectiv: valoarea celor patru

împrumuturi obținute de la D este cuprinsă între 000 EUR și 000 EUR, iar valoarea împrumutului intra-grup este de 000 EUR;

-data încheierii contractelor de împrumut este diferită față de cea a împrumutului primit de societatea X de la D. Data contractului dintre societate cu partea sa afiliată este noiembrie 2009 în timp ce eşantionul final de comparabilitate este format din tranzacții încheiate, atât în anul 2008, cât și în anul 2009;

-durata împrumuturilor considerate a fi comparabile este diferită de durata împrumutului primit de societate de la D. Astfel, maturitatea împrumutului primit de societatea X de la D este 10 ani în timp ce eşantionul final cuprinde tranzacții cu maturități între 3 și 4 ani, precum și o tranzacție la care nu se cunoaște maturitatea.

- industriile în care au fost acordate împrumuturile considerate a fi comparabile, respectiv telecomunicații și retail&supermarket sunt diferite de cea în care societatea X activează, respectiv fabricarea și distribuția de bere;

-societatea a transformat ratele de dobândă ale împrumuturilor ce fac obiectul intervalului de comparare care sunt variabile în rate fixe având în vedere că împrumutul primit de societatea X de la D are rată fixă a dobânzii de 000%.

Astfel, s-a utilizat aceeași metodă utilizată de societate (metoda CUP) iar la analiza valorii de piață a ratelor de dobândă practicate de părțile afiliate s-a procedat la efectuarea analizei utilizându-se datele statistice din buletinele lunare ale BNR aferente perioadelor de acordare a împrumuturilor care furnizează informații privind tranzacții comparabile externe ce pot fi utilizate ca și referințe de comparabilitate pentru evaluarea principiului de piață de dobânzii.

Astfel, din compararea ratelor de dobândă înregistrate de societatea X cu ratele medii de dobândă din buletinele lunare publicate de BNR pentru fiecare împrumut a rezultat că nivelul ratei de dobândă de 000% dedusă de societatea **în anul 2012** aferentă împrumutului în euro acordat de D este superioară ratei de dobândă aplicată pentru tranzacții necontrolate ceea ce presupune ajustarea cheltuielilor cu dobânzile.

Astfel, din cele patru contracte de împrumut încheiate cu D numai pentru anul 2012 s-a efectuat ajustarea cheltuielilor cu dobânzile.

Față de ajustarea efectuată prin contestație se aduc argumente în sensul că societatea nu este de acord cu această ajustare, precum și faptul că argumentele prezentate cu privire la data încheierii contractelor, maturitatea contractului de împrumut, industria în care au fost acordate împrumuturile, moneda, transformarea ratei de dobândă din variabilă în rată fixă, nu sunt de natură să justifice efectuarea ajustării, atât timp cât cele două societăți identice, au aceleași performanțe financiare și același credit rating, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu utilizează niciun criteriu pentru selectarea de împrumuturi comparabile.

Față de aceste argumente se reține că s-a procedat la reanalizarea analizei de comparabilitate prezentată de societate prin utilizarea metodei comparării utilizând datele statistice din buletinele lunare ale BNR care furnizează informații privind tranzacții comparabile externe ce pot fi utilizate ca referință de comparabilitate pentru stabilirea valorii de piață a dobânzii achitate pentru împrumuturi. Astfel, din contractele de împrumut încheiate cu partea afiliată D cea mai importantă informație este rata dobânzilor și în virtutea metodei comparării s-a procedat la compararea acesteia cu rata medie a dobânzilor din buletinele lunare ale BNR.

Având în vedere prevederile art.9 din 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, conform căroră:

“ (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.

(3) În cazul ajustării/estimării prețurilor de transfer, identificarea tranzacțiilor sau societăților comparabile se va face conform datelor generale despre tranzacții similare sau a indicatorilor financiari aferenți activităților care urmează a face obiectul ajustării/estimării și la care atât organul de inspecție fiscală, cât și contribuabilul/plătitorul pot avea acces.”

Față de prevederile legale mai sus citate se reține că ajustarea prețurilor de transfer se efectuează conform datelor generale despre tranzacții similare sau a indicatorilor financiari aferenți activităților care urmează a face obiectul ajustării/estimării și la care atât organul de inspecție fiscală, cât și contribuabilul/plătitorul pot avea acces.

Astfel, analizând data la care au fost acordate împrumuturile către persoane afiliate și data la care acestea au fost rambursate organele de inspecție fiscală au utilizat ca indicator ratele medii ale dobânzilor practicate de către instituțiile de credit din România pentru împrumuturi având în vedere maturitatea, valoarea și moneda împrumuturilor.

Astfel, utilizând metoda comparării, s-au comparat dobânzile practicate de societatea X pentru împrumuturile acordate cu ratele medii ale dobânzilor practicate de către instituțiile de credit din România, publicate de BNR care sunt în conformitate cu cerințele legislative prevăzute de Norma BNR nr.14/2006

(care a fost ulterior înlocuită de Norma BNR nr.31/2011) privind statistica ratelor medii ale dobânzilor practicate de instituțiile de credit.

Conform acestei norme, toate instituțiile de credit din România sunt obligate să raporteze la BNR ratele dobânzilor efectiv practicate, iar creditele acordate clienților pe categorii de credite și client, precum și pentru depozitele primite de asemenea pe categorii de depozite și client și reprezintă tendința centrală a pieței.

Având în vedere prevederile pct.38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că la acordarea de împrumuturi persoanelor afiliate prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile.

Astfel, în cazul în speță, la stabilirea veniturilor din dobânzi aferente creditelor acordate persoanelor afiliate societatea a avut în vedere indicatorul rata medie de dobândă acordate de instituțiile financiare din România pentru depozite în euro la termen constituite de societăți nefinanciare.

De asemenea, nu se reține argumentul contestatarii referitor la răspunsul organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că piața pe care activează debitorul este un factor care poate influența rata de dobândă la împrumuturile acordate în sensul că o societate din România ar trebui să obțină numai împrumuturi din România, întrucât piața pe care activează debitorul este importantă având în vedere influențele de natură economică, politică, financiară etc. din fiecare piață valoarea dobânzii poate să oscileze de la o piață la alta în funcție de cerere și ofertă, respectiv de alți factori cum ar fi dezvoltarea economică, comercială, gradul de risc cu privire la rambursarea împrumutului etc.

În același sens sunt și prevederile pct.3.20 din Ghidul OCDE :

***“3.20 Pentru a selecta și a aplica metoda de prețuri de transfer ce se potrivește cel mai bine circumstanțelor cazului, sunt necesare informații despre factorii de comparabilitate aferenți tranzacției controlate supuse analizei și, mai ales, informații despre funcțiile, activele și riscurile tuturor părților din cadrul tranzacției controlate, inclusiv ale companiei(companiilor) din străinătate. Concret, în timp ce metodele unilaterale (de ex. metoda cost-plus, metoda prețului de revânzare și metoda marjei tranzacționale nete, discutate în detaliu în Capitolul II) presupun doar examinarea unui indicator financiar sau indicatorul nivelului de profit pentru una din părțile implicate în tranzacție (“partea testată”, după cum se discută în paragrafele 3.18-3.19), mai sunt necesare totuși și unele informații despre factorii de comparabilitate ai tranzacției controlate, și mai ales despre analiza funcțională a părții ne-testate, în vederea caracterizării corecte a tranzacției controlate și a selectării celei mai potrivite metode de prețuri de transfer.*”**

De asemenea, în ceea ce privește sursele de informații, chiar Liniile directoare ale Ghidului OCDE , prevăd:

„3.29 Există diverse surse de informații ce pot fi utilizate pentru a identifica potențialele comparabile externe. În această sub-secțiune sunt discutate problemele speciale ce apar în legătură cu bazele de date comerciale, comparabilele externe și informațiile necomunicate contribuabililor.

[...]

3.30 O sursă frecventă de informații o reprezintă bazele de date comerciale, dezvoltate de editori ce compilează situațiile contabile depuse de companii la organele administrative relevante și le prezintă într-un format electronic pretabil la interogări și analize statistice. Acestea pot constitui un mijloc practic și, uneori, eficient din punct de vedere al costurilor, de identificare a comparabilelor externe și pot oferi sursa de informații cea mai fiabilă, în funcție de datele și circumstanțele cazului. “

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat translatarea ratelor de dobândă din variabile în fixe efectuată de societate în baza Modulului Swap Manager din baza de date Bloomberg în cadrul studiului din DPT având în vedere prevederile legale interne, respectiv Codul fiscal, care limitează deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile, fapt ce influențează valoarea dobânzii la împrumuturile dintre persoane afiliate, precum și ale Ghidului OECD.

Față de cele de mai sus și în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de 000 lei (000+000) reprezentând diminuarea pierderii fiscale ca urmare a ajustării cheltuielilor în urma analizării DPT.**

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de 000 lei reprezentând TVA.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de societatea X:

- împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, **pentru suma de 000 lei reprezentând TVA;**

- împotriva Deciziei de modificare a bazei de impunere nr.000 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, **pentru suma de 000 lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale pe perioada 2012-2016.**

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel ..., in termen de 6 luni de la comunicare.

Director general