

DECIZIE nr. 2736/26.05.2020

privind soluționarea contestației formulate de B S.R.L. înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_ DGR/16.03.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG_AIF/04.03.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_ DGR 6589/16.03.2020, asupra contestației formulate de

B S.R.L.

cu sediul în Arad,

înregistrată la AJFP Arad - Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF .../27.02.2020 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nr. TMR_ DGR/16.03.2020.

Societatea comercială **B S.R.L.** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/15.01.2020 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală sub nr. F-AR .../15.01.2020 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/15.01.2020 emis de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Arad, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit căror:

“Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)*

(4) **Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:**

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*

b) *deciziei de remodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;*

c) *deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale. (...).”*

coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) **Creanțele fiscale se stabilesc astfel:**

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);*

b) *prin **decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”***

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR .../15.01.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de către AJFP Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. F-AR .../15.01.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, se rețin următoarele:

Suma totală contestată este de xxxxxx lei, reprezentând:

- xxxxxx lei – taxa pe valoarea adăugată
- xxxxxxxx lei – impozit pe profit
- xxx lei – impozit pe veniturile microîntreprinderilor

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei DI. CM, așa cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-AR .../15.01.2020 contestată, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestată prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

1. Impozitul pe profit

Societatea petentă solicită reanalizarea sumelor suplimentare stabilite cu titlu de impozit pe profit datorat în valoare de xxxxxx lei din următoarele motive:

În opinia petentei, raportarea efectuată de organele de inspecție fiscală la prevederile ghidului OECD și la tranzacții încheiate de societăți cu profil similar, nu este posibilă în cazul societății X SRL deoarece aceasta nu a ajuns la capacitate maximă de producție.

Totodată, petenta susține ca cifra de afaceri realizată din tranzacțiile cu persoane afiliate are la baza prețurile negociate între entitățile B SRL și B ITALIA SRL prin intermediul managementului celor două societăți, acest preț având în vedere costurile înregistrate de societatea din România precum și evoluția pieței de desfacere.

În concluzie, petenta susține că dispozițiile legale care permit ajustarea pe baza analizării unor societăți cu profil similar nu sunt aplicabile societății B SRL, având în vedere următoarele elemente:

costurile înregistrate de societate cu amenajarea halei industriale închiriate, stadiul de start - up al societății, lipsa comenzilor de pe piața și prețurile la care pot fi vândute produsele finite.

2. TVA

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în valoare de xxxxx lei, în opinia petentei, aceasta este stabilită în mod eronat din următoarele motive:

TVA aferentă investițiilor în imobilul închiriat a fost dedusă în baza facturilor emise de către furnizorii de bunuri și servicii, petenta prezentând exemplarul original al tuturor facturilor, precum și a situațiilor de lucrări aferente;

Contractul de închiriere a încetat iar societatea B Europe nu a avut posibilitatea de a recupera investițiile făcute în hala aparținând societății J CO, contractul de închiriere prevăzând în mod expres faptul că toate investițiile vor rămâne cu titlu gratuit în patrimoniul J CO după încetarea contractului de închiriere;

La stabilirea prețului de vânzare al bunurilor vândute societății afiliate B Italia sub valoarea netă din evidențele contabile B Europe s-a avut în

vedere valoarea de piață a acestora, astfel cum aceasta a fost stabilită de către conducerea societății, prin administrator.

În drept, din punct de vedere fiscal, petenta citează art.11 alin.1 din Codul fiscal în forma în vigoare în anul 2018.

Din punct de vedere procedural fiscal invocă prevederile art.14 alin.2 din Codul de procedura fiscal aprobat prin Legea nr.207/2015 în forma în vigoare în anul 2018.

În continuare, petenta prezintă criteriile de deductibilitate ale cheltuielilor, invocând regula generală de determinare a profitului impozabil prevăzută la art. 19 alin.1 din Codul fiscal.

Cu referire la presupusa incidentă în cauză a art. 19 alin.1 din Codul fiscal, petenta arată că, la art. 25 se sistematizează regimul cheltuielilor, după cum urmează:

➤ alin.(1) enunță regula (principiul) conform căreia sunt fiscal deductibile numai acele cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice;

➤ alin.(2) enumera exemplificativ unele cheltuieli considerate de lege ca fiind efectuate în scopul desfășurării activității economice; aceste tipuri de cheltuieli sunt expre și distinct arătate deoarece locul lor este în Codul fiscal, spre deosebire de reglementarea anterioară în care aceste tipuri de cheltuieli erau deductibile în baza unor dispoziții cuprinse în legi speciale;

➤ alin.(3) prezintă cheltuieli a căror deductibilitate este limitată la anumite niveluri stabilite tot prin Codul fiscal sau prin alte legi speciale;

➤ alin.(4) arată care sunt cheltuielile considerate de lege drept nedeductibile.

În consecința cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice care nu depășesc limitele menționate la alin.(3) - deductibile - limitat - sau nu se încadrează la alin.(4) - nedeductibile - , sunt considerat deductibile.

În continuare petenta arată că, după cum rezultă din dispozițiile art.25 alin. (1) Cod fiscal, includerea acestor cheltuieli în categoria celor deductibile fiscal nu este condiționată de realizarea efectivă a veniturilor, ci doar de urmărirea acestui scop prin efectuarea lor (dispoziția legală vizează scopul și nu atingerea sa propriu-zisă). Prin urmare, dacă acest scop a fost urmărit, în opinia petentei, cheltuielile sunt deductibile fiscal.

Totodată, cheltuielile efectuate de un contribuabil trebuie apreciate prin prisma principiului libertății de gestiune care permite acestuia să angajeze toate cheltuielile pe care le considera necesare afacerii sale, în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaîndeplinindu-se criteriul efectuării cheltuielilor în scopul desfășurării activității economice, criteriu fundamental al deductibilității.

În concluzie susține că, prin prisma dreptului de apreciere al organului fiscal (comun și expertului fiscal), nu se poate extinde analiza și ca o

consecință a acesteia să se respingă deductibilitatea unor cheltuieli raportat la alte criterii decât cele care au fost avute în vedere de legiuitor, astfel cum se precizează la art. 13 din Codul de procedură fiscal, știut fiind ca în materie fiscală, legea este de strict interpretare: art.13 *“ Interpretarea legii – Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege”*

În continuare prezintă cele două criterii de deductibilitate a TVA reglementate de art. 297 și 299 din Codul fiscal, respectiv:

La art. 297 din Codul fiscal se stabilește sfera de aplicabilitate a acestuia astfel

la alin.1: *“dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”*

la alin.4: *“orice persoana are dreptul sa deduca taxa aferenta achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizării in folosul (...) – a) operațiunilor taxabile (...)”*

La art. 299 din Codul fiscal se condiționează exercitarea dreptului de deducere pentru bunurile si/sau serviciile achiziționate de existența unei facturi care să cuprindă informațiile de la art. 319 alin.20.

Astfel, exercitarea dreptului de deducere a TVA implică în mod necesar întrunirea a două cerințe:

- din perspectiva fondului/ a destinației: bunurile/serviciile achiziționate să fie utilizate pentru operațiuni ce dau drept de deducere (operațiuni impozabile);

- din perspectiva formei: justificarea TVA să se realizeze cu o factură sau alt document legal aprobat.

Sub aspect temporal, dreptul de deducere al TVA se exercită în termenul general de prescripție de 5 ani.

Respingerea deductibilității unei cheltuieli nu conduce automat la respingerea deductibilității TVA, întrucât impozitul pe profit și TVA sunt reglementate distinct, Titlul II și Titlul VII din Codul fiscal, în consecință motivele prezentate la respingerea deductibilității cheltuielii nu pot fi invocate pentru a justifica respingerea deductibilității TVA.

Prin contestație se arată că respingerea deductibilității TVA pe alte motive decât cele prevăzute expres și limitativ de legiuitor la Cap. VII TVA din Codul fiscal, este contrară legislației naționale și acest demers conduce la încălcarea neutralității TVA. În acest sens invocă în susținere hotărârile CJUE respectiv C-95/07 ECOTRADE, C- 392/09 Uszodaepito, C-257/11, C-80/11 si C-142/11 Hotărârea Mahageben si David, Cazul C-225/02 Halifax&Others, C-439/04 și C-440/04 Axel Kittel v Belgian State, C-439/04 Recolta Recycling, C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C- 484/03 Bond House si Hotărârea Maks Pen C-18/13, subliniind că potrivit Curții, dreptul de deducere a TVA poate fi refuzat numai în situația excepțională în care se probează dincolo de orice dubiu rezonabil că, în mod obiectiv, persoana

care solicită dreptul de deducere știa sau ar fi trebuit să știe că participă la un mecanism fraudulos.

Mai arata că, aceste raționamente au fost preluate și în jurisprudența națională, astfel că ÎCCJ a stabilit că odată verificată îndeplinirea condițiilor de formă și de fond impuse de lege “ *în lipsa dovedirii de către autoritatea fiscală, în baza unor elemente obiective, a faptului că persoana impozabilă știa, sau ar fi trebuit să știe, că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii sau de un alt operator din amonte, acordarea dreptului de deducere a TVA nu mai poate fi refuzat* ” (ÎCCJ, Decizia nr.7405 din 22 noiembrie 2013).

Totodată, Curtea a arătat ca art.17 alin.6 din a 6 – a Directivă trebuie interpretat în sensul că dreptul comunitar nu poate fi invocate în scopuri abuzive sau frauduloase.

II. Conform Raportului de inspecție fiscală s-a constatat faptul că prin Hotărârea Adunării Asociaților din data de 07.08.2019 s-a hotărât dizolvarea voluntară, cu lichidare concomitentă a societății B SRL în conformitate cu dispozițiile art. 227 lit.d și art. 235 alin.1 din Legea nr.31/1990 fără numire de lichidator, activele rămase în urma stingerii integrale a pasivului societății urmând a fi repartizate asociatului unic.

Referitor la Hotărârea Adunării Asociaților din data de 07.08.2019 prin dizolvarea voluntară a societății B SRL cu lichidare concomitentă, având în vedere obligațiile suplimentare estimate în procesul verbal întocmit de organele de inspecție fiscală constând în impozit pe profit suplimentar, s-a propus suspendarea procedurii de dizolvare voluntară anunțată de societatea petentă, în condițiile în care nu a fost asigurată stingerea pasivului sau regularizarea lui în acord cu creditorii, așa cum este prevăzut la art.235 alin.1 din Legea nr.31/1990 fiind inițiată acțiunea de inspecție desfășurată la B S.R.L. s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR/15.01.2020 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR/15.01.2020, contestată, care a vizat următoarele obligații fiscale:

- impozitul pe profit aferent perioadei 01.07.2016 – 30.09.2019
- impozit pe venitul microîntreprinderilor pentru perioada 01.01.2016 – 30.06.2016
- taxa pe valoarea adăugată aferenta perioadei 05.05.2019 – 31.10.2020.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție au constatat, următoarele:

Referitor la impozitul pe profit și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

În ceea ce privește ajustarea veniturilor înregistrate de societatea B SRL

Conform constatărilor din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au tratat distinct activitatea principală a societății, respectiv tranzacțiile ocazionale constând în livrări de mijloace fixe, astfel:

1. Referitor la activitatea principală a petentei constând în tranzacțiile desfășurate de societatea B. SRL în raport cu societatea afiliată B SRL.

Conform analizei prezentate detaliat la capitolul IV din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada 01.07.2016 – 30.09.2019, petenta a desfășurat tranzacții cu persoane afiliate, respectiv a prestat servicii – producția de pandișpan către societatea B Italia principalul beneficiar afiliat al petentei; urmare neprezentării de către petentă a DPT și a constatării faptului că societatea B. SRL a înregistrat fabricarea pandișpanului în beneficiul entității afiliate nu respectă principiul lungimii de braț conform prevederilor Ghidului de Preturi de Transfer pentru Companii Multinaționale și Administrații Fiscale.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea prețurilor de transfer practicate, rezultând astfel o ajustare în suma de xxx lei, fata de veniturile obținute de către societatea B SRL și înregistrate în contabilitatea acesteia în suma de xxxxxx lei, **diferența de xxxxxx lei reprezentând venituri suplimentare aferente metodei marjei nete calculate de către organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2016 - 30.09.2019, situație prezentată în anexa nr. 4 din care**

- xxxxxxxx lei venituri suplimentare aferente anului 2016,
- xxxxxxxx lei venituri suplimentare aferente anului 2017,
- xxxxxxxx lei venituri suplimentare aferente anului 2018
- xxxxxx lei venituri suplimentare aferente anului 2019.

Ajustarea s-a efectuat în considerarea prevederilor art.11 alin.(4) lit.d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.5 alin.(1) lit.d) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că societatea B SRL a încălcat prevederile art.19 alin.(1) și alin.(6) și art.25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la tranzacțiile ocazionale constând în livrări de mijloace fixe, conform actelor și documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, s-a constatat că societatea B. SRL a efectuat în beneficiul societății afiliate B ITALIA SRL livrări intracomunitare de bunuri.

Referitor la tranzacțiile desfășurate de societatea B. SRL în raport cu societatea afiliată B ITALIA SRL, în ceea ce privesc livrările de bunuri sub valoarea rămasă de amortizat, organele echipa de inspecție fiscală au

analizat distinct aceste livrări, constatând faptul că acestea nu respectă principiul lungimii de braț conform prevederilor Ghidului de Preturi de Transfer pentru Companii Multinaționale și Administrației Fiscale.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au calculat pentru aceste livrări de bunuri venituri ajustate la valoarea rămasă de amortizat în suma de xxxxxx lei, față de veniturile obținute de către societatea B. SRL și înregistrate în contabilitatea acesteia în suma de xxxxx lei, diferența de 601.968 lei reprezentând venituri suplimentare calculate de către organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2019 - 30.09.2019, situație prezentată în anexa nr. 7 la RIF.

Ajustarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.5 alin.(1) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că societatea B SRL a încălcat prevederile art.19 alin.(1) și alin.(6) și art.25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile

Petenta a înregistrat în evidența contabilă, în cursul trimestrului III al anului 2019, pe seama contului de cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil privind activele cedate și alte operațiuni de capital suma de xxxxxx lei reprezentând contravaloarea unor lucrări de transformare și modernizare în vederea amenajării halei de producție situată în loc. Arad, str. Poetului, nr. 1/C, jud. Arad, imobil închiriat de la societatea J SRL în baza contractului de închiriere nr.1/05.08.2015 a cărei valabilitate a încetat la data de 30.09.2019.

Deoarece societatea B. SRL nu a realizat venituri din refacturarea către proprietarul halei situată în loc. Arad a bunurilor și serviciilor achiziționate în vederea amenajării halei respective și având în vedere prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuieli nedeductibile la determinarea masei profitului impozabil, suma de xxxxxxx lei, situație prezentată în anexa nr. 5 la RIF.

De asemenea s-a constatat că, la data de 30.09.2019, petenta B SRL a înregistrat pe seama contului de cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital suma de xxxxxx lei constând în diverse bunuri, respectiv pe seama contului cheltuielilor extraordinare suma de xxxxx lei, constând în stocuri de materii prime și materiale, respectiv produse, bunuri care au fost constatate lipsa din gestiunea societății.

Conform Notei explicative, data de către domnul GS Iuliu în calitatea de împuternicit al administratorului societății B SRL, a rezultat că la data de

30.09.2019, petenta nu mai deținea faptic bunurile cuprinse în Anexa nr. 12 la RIF.

Prin urmare, deoarece societatea B SRL a reflectat în evidenta contabilă bunuri, fără ca acestea să existe faptic, în considerarea prevederilor art.25 alin.4 lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal coroborat cu prevederile pct. 17 alin.(2) și alin.(3) din H.G. nr. 1/2011 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat **cheltuieli nedeductibile la determinarea masei profitului impozabil în suma de xxxxx lei, situație prezentată în anexa nr. 6 la RIF.**

Urmare a constatărilor mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală, în urma recalculării impozitului pe profit aferent perioadei verificate, au stabilit în sarcina petentei:

- **impozit pe profit suplimentar în sumă totală de xxxxxx lei.**
- **impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă totală de xxxxx lei**

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

1. În perioada 16.11.2015 – 15.04.2019, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de xxxxxx lei aferenta unor lucrări de transformare și modernizare în vederea amenajării halei de producție situată în loc. Arad imobil închiriat de la societatea J SRL în baza contractului de închiriere nr...../05.08.2015 a cărei valabilitate a încetat la data de 30.09.2019.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, deoarece în conformitate cu prevederile art.305 alin.(1) lit.b) și alin.(4) lit.d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, bunul de capital (hala pentru care s-au efectuat lucrările de transformare și modernizarea) și-a încetat existența în cadrul activității economice a chiriașului, petenta în calitate de fost chiriaș avea obligația legală să-și ajusteze TVA dedusă pentru lucrările de transformare și modernizare a halei respective realizată corespunzător numărului de ani rămași din perioada de ajustare. Lucrările de transformare și modernizare realizate de chiriaș sunt tratate din punct de vedere fiscal ca bun de capital distinct

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferenta lucrărilor de transformare și modernizare a halei situate în loc. Arad,, astfel:

- an finalizare lucrări de transformare și modernizare a halei: 2019;
- **TVA dedusa** aferenta lucrările de transformare și modernizare a halei: xxxxxxx lei, situație prezentată în anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală;
- **TVA ajustata:** (xxxxxxlei/20 ani*16 ani) = xxxxxxx lei.

În consecință organele de inspecție fiscală **nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de xxxxxxx lei.**

2. In urma verificărilor efectuate s-a constatat că, la data de 30.09.2019, petenta B SRL a înregistrat pe seama contului de cheltuieli privind activele cedate si alte operațiuni de capital suma de xxxxxx lei constând in diverse bunuri, respectiv pe seama contului cheltuielilor extraordinare suma de xxxxxlei, constând in stocuri de materii prime si materiale, respectiv produse, bunuri care au fost constatate lipsa din gestiunea societății.

Conform Notei explicative, data de către domnul GS în calitate de împuternicit al administratorului societății B SRL, a rezultat ca la data de 30.09.2019, petenta nu mai deținea faptic bunurile cuprinse în Anexa nr. 12 la RIF.

Prin urmare, deoarece societatea B SRL a înregistrat in evidenta contabila bunuri, fără ca acestea sa existe faptic, în considerarea prevederilor art.304 alin.(1) lit.c si alin. 2 lit.a din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal coroborat cu pct.6 lit.a) și pct.10 lit.a) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice d aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, **s-a procedat la ajustarea TVA aferentă acestora, in suma de xxxxxx lei, situație prezentata în anexa nr. 6 la RIF.**

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

În ceea ce privește capătul de cerere privind impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare stabilite ca urmare a estimării de către organele de inspecție fiscală a prețurilor de transfer pentru tranzacțiile efectuate de petentă cu persoana afiliata B Italia atât din activitatea principala, cât și din livrările intracomunitare de bunuri sub valoarea rămasa de amortizat în beneficiul societății afiliate B Italia, în condițiile în care în timpul efectuării inspecției fiscale petenta nu a prezentat Dosarul preturilor de transfer, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe cu privire la impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare în sumă de xxxxxx lei, în condițiile dispozițiilor exprese ale Ordinului nr. 442/2006 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, dispoziții legale imperative care produc efecte erga omnes.

Perioada verificată : 01.07.2016 – 30.09.2019.

În fapt, în perioada 01.07.2016 - 30.09.2019 petenta a efectuat tranzacții cu persoane afiliate astfel cum sunt definite la art. 7. pct. 26 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv cu societatea B ITALIA – Italia, persoană juridică italiană.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, în perioada verificată, atât B S.R.L. - cod fiscal, cât și firma B ITALIA – Italia, au fost controlate în proporție de 100% de către entitatea BB SRL, persoana juridică italiană a cărei administrare a fost asigurată tot de către DI. CM în calitate de unic administrator.

Din verificările preliminare dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta are ca și client și furnizor societatea afiliată B – Italia.

Din analiza tranzacțiilor desfășurate de B S.R.L. cu societatea afiliată B ITALIA din Italia, în calitate de furnizor și principal client, în perioada 2016 – 2019, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petentă desfășura activitatea de fabricare a pânișpanului în principal către entitatea afiliată B „Fabricarea biscuiților și pișcoturilor, fabricarea prăjiturilor și a produselor conservate de patiserie” – cod CAEN 1072, iar în anul 2019 a efectuat în beneficiul societății afiliate B Italia SRL livrări intracomunitare de bunuri, achizițiile și vânzările având următoarele valori:

Denumire contribuabil	Tara de rezidenta	Client/Furnizor	Valoarea totala a tranzacțiilor
----- - B ITALIA SRL	Italia	Client	xxxxxxx
.....- B ITALIA SRL	Italia	Furnizor	xxxxx

De asemenea, conform evidentei financiar-contabile prezentată de petenta a rezultat că, situația evoluției cifrei de afaceri și a rezultatului din exploatare se prezintă astfel:

- în anul 2015: CA - lei, pierdere neta xxxxxx lei
- în anul 2016: CA 1.860.377 lei, pierdere neta xxxxxx lei
- în anul 2017: CA 5.420.234 lei, pierdere neta xxxxxxxx lei
- în anul 2018: CA 4.682.855 lei, pierdere neta xxxxxxxxx lei

Având în vedere faptul că petenta a desfășurat tranzacții cu persoane afiliate și raportat la împrejurarea că de la data înființării până în ultima zi a perioadei verificate - 30.09.2019, petenta B S.R.L. a înregistrat doar pierdere, organele de inspecție fiscală au solicitat petentei cu adresa nr. / 05.12.2019 prezentarea Dosarului prețurilor de transfer până la data de 06.01.2020 în conformitate cu prevederile OPANAF nr. 442/2016 din 22 ianuarie 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.

Petenta nu a prezentat dosarul prețurilor de transfer încălcând astfel dispozițiile OPANAF nr. 442/2016 din 22 ianuarie 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.

Urmare reprezentării Dosarului preturilor de transfer și având în vedere că, referitor la tranzacțiile cu persoana afiliată B ITALIA din Italia, petenta nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață în sensul art. 19 alin.6 din Legea nr.227/2015, organele de inspecție fiscală, urmare adresei nr. TMR_AIF/22.10.2019 a Serviciului de Coordonare, Programare și Analiza - Compartimentul de preturi de transfer din cadrul DGRFP Timișoara prin care au fost analizate preturile de transfer practicate între cele două entități afiliate, conform art.11 alin.4 din Legea nr.227/2015 și a Ghidului de preturi de transfer pentru companii multinaționale, au procedat la identificarea celei mai adecvate metode pentru verificarea prețurilor de transfer, aceasta fiind metoda marjei nete, utilizând indicatorul rata rentabilității vânzărilor care reprezintă raportul dintre rezultatul din exploatare și veniturile din exploatare.

În acest sens organele de inspecție fiscală au procedat la interogarea bazei de date ORBIS în baza criteriilor de căutare enumerate în RIF la pag 22, rezultând un eșantion pentru care au fost extrase date privind veniturile din exploatare, profitul din exploatare și rata rentabilității vânzărilor.

Comparând rata rentabilității vânzărilor petentei pe fiecare an în parte cu media aritmetică a valorii indicatorului calculat pentru firmele din eșantion, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu are aceeași profitabilitate ca și companiile independente comparabile, astfel că în conformitate cu prevederile art.11 alin.4 din Legea nr.227/2015 coroborat cu art. 8 și 9 din OPANAF nr. 442/2016, la estimarea cuantumului prețurilor de transfer și ajustarea veniturilor înregistrate de la afiliat de către B EUROPE SRL, modul de calcul fiind evidențiat în anexa nr. 4 la RIF.

Astfel pentru anii 2016 - 2019, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer utilizate de către petentă, stabilind următoarele:

- pentru anul 2016 o ajustare prin majorarea veniturilor din exploatare înregistrate de petentă în sumă de xxxxxxx lei;
- pentru anul 2017 o ajustare prin majorarea veniturilor din exploatare înregistrate de petentă în sumă de xxxxxxx lei;
- pentru anul 2018 o ajustare prin majorarea veniturilor din exploatare înregistrate de petentă în sumă de xxxxxxx lei;
- pentru anul 2019 o ajustare prin majorarea veniturilor din exploatare înregistrate de petentă în sumă de xxxxxx lei;

Totodată, referitor la tranzacțiile desfășurate de societatea B. EUROPE SRL în raport cu societatea afiliată B ITALIA SRL, s-a constatat că petenta a efectuat livrări intracomunitare de bunuri sub valoarea rămasă de amortizat, astfel ca, în legătură cu aceste livrări, petenta nu a respectat principiul lungimii de braț conform prevederilor Ghidului de Preturi de Transfer pentru Companii Multinaționale și Administrației Fiscale.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au calculat pentru aceste livrări de bunuri, venituri ajustate la valoarea rămasă de amortizat în suma de xxxxxx lei, față de veniturile obținute de către societatea B. EUROPE SRL și înregistrate în contabilitatea acesteia în suma de xxxxx lei, **diferența de xxxxx lei reprezentând venituri suplimentare calculate de către organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2019 - 30.09.2019**, în conformitate cu 11 alin.1 și alin.4 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și pct.5 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, situație prezentată în anexa nr. 7 la RIF.

Urmare a constatărilor mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală, în urma recalculării impozitului pe profit aferent perioadei verificate, au stabilit în sarcina petentei:

- **impozit pe profit suplimentar în sumă totală de xxxxxx lei.**

În drept, sunt incidente următoarele prevederi legale:

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 căruia:

“(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:

- d) metoda marjei nete; [...]**

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

Potrivit art.7 pct.26 din Codul fiscal în vigoare începând cu 01.01.2016, „între persoane afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer”.

Pct.5 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Hotărârea Guvernului 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: [...]

d) metoda marjei nete, implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente. Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate. În efectuarea comparației este necesar să se ia în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile, avându-se în vedere factori cum sunt: competitivitatea persoanelor și a bunurilor echivalente pe piață, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor, precum și nivelul experienței în afaceri; [...]

(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.”

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 ce 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, folosind una din metodele prevăzute de lege.

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OECD:

“Preturile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, deoarece ele determină în mare parte veniturile și cheltuielile, și deci, profiturile impozabile ale companiilor asociate, în diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au aparut initial in tranzactiile intre companii asociate ce operau în aceeași jurisdicție. Problemele naționale nu sunt analizate în acest Ghid, care se concentreaza in principal pe aspectele internationale ale preturilor de transfer. Aceste aspecte internationale sunt mai dificil de tratat deoarece ele implică mai multe jurisdicții fiscale, și, prin urmare, de aceea orice ajustare adusă pretului de transfer intr-o jurisdicție presupune o modificare corespondentă intr-o alta jurisdicție, după caz. dar, daca cealalta jurisdicție nu este de acord sa efectueze o ajustare corespondentă, grupul de CMN va fi impozitat de doua ori pentru o parte din profiturile sale. Pentru a minimiza riscul unei astfel de double impunere, este necesar un consens international cu privire la modul in care se stabilesc, in scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzactiile trans-frontaliere”.

De asemenea, la capitolul „Glosar” din Ghidul OCDE sunt definite următoarele noțiuni:

“Costuri directe

Costuri efectuate anume pentru producere unui bun sau pentru prestarea de servicii, cum ar fi costul materiilor prime.

Costuri indirecte

Costurile aferente producerii unui produs sau servicii care, deși au strânsă legătură cu procesul de producție, pot fi comune pentru mai multe produse sau servicii (spre exemplu, costurile unui dep-artament de reparații care oferă service pentru echipamentele utilizate în producția mai multor

produse).

Metoda marjei tranzacționale nete

O metodă de profit tranzacțional ce examinează marja de profit net raportată la o bază adecvată (de ex. costuri, vânzări, active) pe care o realizează un contribuabil dintr-o tranzacție controlată (sau din tranzacții ce se cuvin a fi agregate conform principiilor din Capitolul III).“

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă faptul că în timpul inspecției fiscale **petenta nu a prezentat dosarul prețurilor de transfer, fapt care rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, situație care nu este contrazisă în vreun fel de petentă în contestația formulată.**

Din lecturarea normei legale care reglementează în domeniul prețurilor de transfer – Ordinul nr. 442/2016 din 22 ianuarie 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, rezultă că legiuitorul a instituit în sarcina organelor de inspecție fiscală obligativitatea de a solicita prezentarea dosarului prețurilor de transfer, obligație legală respectată de organele de inspecție fiscală, conform adresei Activității de Inspecție Fiscală nr. 4832/05.12.2019 cu termen de prezentare a DPT – 06.01.2020.

Raportând documentele aflate la dispoziția organelor de inspecție fiscală, singurele de altfel, cu ocazia formulării contestației nemaidepunând documente suplimentare, la dispozițiile art. 2 alin.4 și 5 din la OPANAF nr. 442/2016, respectiv:

ART. 2

(4) Contribuabilii/Plătitorii din categoria marilor contribuabili, care nu se încadrează în criteriile stabilite conform prevederilor alin. (1), precum și contribuabilii/plătitorii din categoriile contribuabililor mici și mijlocii, care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate cu o valoare totală anuală, calculată prin însumarea valorii tranzacțiilor efectuate cu toate persoanele afiliate, exclusiv TVA, mai mare sau egală cu oricare din pragurile de semnificație, prevăzute la prezentul alineat, au obligația întocmirii și prezentării dosarului prețurilor de transfer numai la solicitarea organului fiscal, în cadrul unei acțiuni de inspecție fiscală. Modelul și conținutul solicitării sunt prevăzute în anexa nr. 1.

Nivelul valoric al pragului de semnificație pentru contribuabilii/plătitorii din categoria marilor contribuabili, care nu se încadrează în criteriile stabilite conform prevederilor alin. (1), precum și pentru contribuabilii/plătitorii din categoriile contribuabililor mici și mijlocii, în funcție de tipul tranzacției desfășurate, este:

- 50.000 euro, în cazul dobânzilor încasate/plătite pentru serviciile financiare, calculată la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a

României valabil pentru ultima zi a anului fiscal;

- 50.000 euro, în cazul tranzacțiilor privind prestările de servicii primite/prestate, calculată la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal;

- 100.000 euro, în cazul tranzacțiilor privind achiziții/vânzări de bunuri corporale sau necorporale, calculată la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal.

(5) Contribuabilii/Plătitorii care se încadrează la prevederile alin. (4) și care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate cu o valoare totală anuală, calculată prin însumarea valorii tranzacțiilor efectuate cu toate persoanele afiliate, exclusiv TVA, sub oricare din pragurile de semnificație stabilite la alin. (4) vor documenta respectarea principiului valorii de piață, în cadrul unei inspecții fiscale, conform regulilor generale prevăzute de reglementările financiar-contabile și fiscale în vigoare.” rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au solicitat petentei dosarul prețurilor de transfer, deoarece petenta B. SRL a desfășurat, în perioada 2016 – 2019, tranzacții cu persoane afiliate.

Considerentele care au determinat organele de inspecție fiscală să solicite dosarul prețurilor de transfer sunt, conform documentelor existente la dosarul cauzei, următoarele:

➤ în perioada verificată 01.07.2016 – 30.09.2019, petenta a desfășurat tranzacții cu persoane afiliate, astfel cum sunt definite la art. 7 pct. 26 lit.d din Legea nr. 227/2015, respectiv:

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

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

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”

➤ obiectul de activitate al petentei constă în producția de pandișpan (fabricarea biscuiților și pișcoturilor, fabricarea prăjiturilor și a produselor conservate de patiserie) care mai apoi sunt comercializate preponderent către firma , entitate afiliata al petentei conform art. 7 pct. 26 lit.d din Legea nr. 227/2015.

➤ de la înființare până la sfârșitul perioadei verificate (30.09.2019) petenta a înregistrat doar pierdere.

Ca o consecință a considerentelor de mai sus, solicitarea organelor de inspecție fiscală de prezentare dosarului prețurilor de transfer respectă în totalitate spiritul legii, respectiv cap. I „Principiul lungimii de braț” al Ghidului OECD de prețuri de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale, unde la definiția principiului lungimii de braț se stipulează:

„ Condițiile create sau impuse între companii afiliate în relațiile lor comerciale sau financiare difera de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor conditii, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorita acestor conditii, pot fi incluse in profiturile acelei companii si impozitate in consecinta”,

iar la paragraful 1.52 din Ghidul se precizează:

„1.52 Cand o companie afiliata realizeaza in mod consecvent pierderi, in timp ce grupul MNE in ansamblu este profitabil, datele pot atrage o analiza speciala a elementelor de preturi de transfer. Desigur, companiile afiliate, la fel ca si companiile independente, pot suporta pierderi reale, fie datorita costurilor masive de inceput, conditiilor economice nefavorabile, ineficientei, fie datorita altor motive economice legitime. Totusi, o companie independenta nu va fi gata sa tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independenta care inregistreaza pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activitati in aceiasi termeni. Prin contrast, o companie afiliata ce realizeaza pierderi poate continua sa faca afaceri daca afacerea respectiva este benefica grupului MNE in ansamblu.”

Totodata, potrivit pct.1.70 si pct.1.71 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE **“cand o companie afiliata realizeaza in mod consecvent pierderi, in timp ce grupul multinational (MNE) in ansamblu este profitabil, datele pot atrage o analiza speciala a elementelor de preturi de transfer. [...]**

Totuși, o companie independenta nu va fi gata sa tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independenta care inregistreaza pierderi repetate va înceta in cele din urma sa deruleze activitati in aceiasi termeni. Prin contrast, o companie afiliata ce realizeaza

pierderi poate continua sa faca afaceri daca afacerea respectiva este benefica grupului MNE in ansamblu.” [...] „Faptul ca exista o companie ce realizeaza pierderi si care incheie tranzactii cu membre profitabile ale grupului MNE le poate sugera contribuabililor sau administratiei fiscale ca ar trebui verificate preturile de transfer. Compania in pierdere poate ca nu primeste o recompensa adecvata din partea grupului MNE in care face parte pentru beneficiile ce deriva din activitatile sale.”

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus expuse rezultă că este de competența autorităților fiscale, ca în situația în care nu se prezintă dosarul prețurilor de transfer, de a aplica dispozițiile art. 7 alin.4 din OPANAF nr. 442/2016, care stipulează:

„ART. 7

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

(2) Neprezentarea, în timpul inspecției fiscale, conform prevederilor art. 2 alin. (2) și (4), a dosarului prețurilor de transfer, în termenele stabilite, conferă organelor de inspecție fiscală dreptul de a considera că tranzacțiile efectuate cu persoane afiliate sunt efectuate fără documentarea cuantumului prețurilor de transfer practicate.

(3) Prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, solicitat conform prevederilor art. 2 alin. (2) și (4), reprezintă lipsa datelor necesare organului de inspecție fiscală, pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate respectă principiul valorii de piață.

(4) În situația neprezentării/prezentării incomplete a dosarului prețurilor de transfer, solicitat conform prevederilor art. 2 alin. (2) și (4), organele de inspecție fiscală vor proceda la estimarea cuantumului prețurilor de transfer. Estimarea se va realiza numai pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a prezentat dosarul prețurilor de transfer sau pentru care dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat incomplet, nefiind astfel documentat faptul prin care quantumul prețurilor de transfer stabilite respectă principiul valorii de piață. Ca urmare a operațiunii de estimare se ajustează suma venitului sau a cheltuielii, după caz, aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate, pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.”

Conform celor prezentate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au procedat la

estimarea prețurilor de transfer cu respectarea prevederilor art. 8 și art. 9 din OPANAF nr. 442/2016 care stipulează ca:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(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”

Suținerile petentei din contestația formulată referitoare la faptul că, raportarea efectuată de organele de inspecție fiscală la prevederile ghidului OECD și la tranzacții încheiate de societăți cu profil similar, nu este posibilă în cazul său deoarece aceasta nu a ajuns la capacitate maximă de producție nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele motive:

- evidența tehnico-operativă și declarativă a petentei relevă faptul că, așa cum s-a arătat și în cele ce preced, petenta a înregistrat pierdere din activitatea de exploatare pentru toată perioada în care a desfășurat activitate, în condițiile în care a desfășurat în această perioadă tranzacții comerciale, aproape în exclusivitate cu societatea afiliată B ITALIA SRL, societatea din România având atât calitatea de client cât și cea de furnizor;

- rezultatele operaționale ale societății petente au aceeași tendință pe tot parcursul desfășurării activității acesteia, astfel că nu se poate considera ca aceasta ar putea fi influențată în vreun fel de elemente ce țin de perioada de start-up a societății așa cum eronat susține petenta în contestație

- petenta a fost înființată cu scopul de a asigura furnizarea panșpanului către entitatea afiliată B ITALIA SRL, societate care este unul dintre principalii operatori pe piața fabricării biscuiților și pișcoturilor, fabricării prăjiturilor și a produselor conservate de patiserie, astfel ca susținerile petentei cu privire la lipsa comenzilor nu au suport factual și legal neputând fi luate în considerare în soluționare favorabilă a cauzei.

- petenta care desfășoară tranzacții aproape în exclusivitate cu afiliați nu a prezentat autorității fiscale dosarul prețurilor de transfer la solicitarea expresă a organelor de inspecție fiscală prin urmare nu a documentat în niciun fel faptul că prețurile de transfer stabilite și practicate în relația cu entitatea sa afiliată au respectat principiul valorii de piață în sensul art. 19 alin.6 din Legea nr.227/2015;

- ajustarea prin majorarea veniturilor din exploatare în anii 2016 – 2019 efectuată de organele de inspecție fiscală a avut ca rațiune pierderea înregistrată de petentă de la data înființării până la sfârșitul perioadei verificate, în condițiile în care așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală au existat companii independente care au realizat profit;

- compararea ratei rentabilității vânzărilor petentei pe fiecare an în parte cu valorile indicatorului calculat pentru societățile independente selectate pentru comparabilitate cu activități similare și care activează în domeniul fabricării biscuiților și pișcoturilor, fabricării prăjiturilor și a produselor conservate de patiserie, determină concluzia că B. S.R.L. nu are aceeași profitabilitate ca și companiile independente selectate;

Având în vedere metoda marjei nete aplicată, din studiul de analiză comparativă desfășurat, s-a constatat că ratele de rentabilitate obținute de B. S.R.L. s-au situat în afara intervalului de comparare calculat, așa cum au fost acestea prezentate pe larg în cuprinsul raportului de inspecție fiscală pe fiecare an fiscal. Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că tranzacțiile cu afiliații nu s-au desfășurat cu respectarea principiului valorii de piață în perioada 2016 – 2019.

În consecință, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit venituri suplimentare rezultate din diferența între veniturile din exploatare obținute din relația cu afiliații ajustate cu marja medie a profitului aplicată la cheltuielile din exploatare aferente tranzacțiilor controlate și veniturile din exploatare obținute din relația cu afiliații, ajustate cu coeficientul de pondere a veniturilor obținute din tranzacții necontrolate în total venituri din exploatare, înregistrate conform evidențelor contabile ale B. SRL, potrivit prevederilor art. 11 alin.4 din Legea nr.227/2015.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.2 din Anexa 1 la OPANAF 442/2016 coroborate cu art. 11 alin.4 din Legea nr.227/2015 **s-a procedat la ajustarea veniturilor realizate de societatea petentă din tranzacțiile cu entitatea afiliata** astfel:

- pentru anul 2016 o ajustare prin majorarea veniturilor din exploatare înregistrate de petentă în sumă de xxxxxxxx lei;
- pentru anul 2017 o ajustare prin majorarea veniturilor din exploatare înregistrate de petentă în sumă de xxxxxxxxlei;
- pentru anul 2018 o ajustare prin majorarea veniturilor din exploatare înregistrate de petentă în sumă de xxxxxxxx lei;
- pentru anul 2019 o ajustare prin majorarea veniturilor din exploatare înregistrate de petentă în sumă de xxxxxxxx lei;

Nici susținerile petentei, cum ca prețurile la care pot fi vândute produsele finite ar fi un element care ar face neaplicabile dispozițiile legale care permit ajustarea pe baza analizării unor societăți cu profil similar societății B. SRL, nu sunt întemeiate și nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, în situația în care produsele finite au fost comercializate entității afiliate B ITALIA SRL, la prețul stabilit de managementul celor două societăți, management care este asigurat de către reprezentanți ai entității BB SRL din Italia care controlează ambele societăți. Astfel, prețul convenit este stabilit la nivelul conducerii grupului, preț care nu acoperă costul de producție și nu respecta principiul prețului de piață.

Din acest motiv organul de inspecție fiscală având obligația legală de a efectua ajustarea cuantumului prețurilor de transfer practicate de petenta în relația cu entitatea afiliata B. ITALIA SRL a procedat, conform legii, la ajustarea tranzacțiilor derulate cu persoana afiliata pentru care petenta B

EUROPE SRL nu a documentat în niciun fel faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.

Referitor la tranzacțiile desfășurate de societatea B. SRL în raport cu societatea afiliată B ITALIA SRL, petenta a efectuat livrări intracomunitare de bunuri sub valoarea rămasă de amortizat, astfel ca, nici în legătură cu aceste livrări nu a fost respectat principiul lungimii de braț conform prevederilor Ghidului de Preturi de Transfer pentru Companii Multinaționale și Administrației Fiscale.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au calculat pentru aceste livrări de bunuri, venituri ajustate la valoarea rămasă de amortizat în suma de xxxxxx lei, față de veniturile obținute de către societatea B. SRL și înregistrate în contabilitatea acesteia în suma de xxxxxx lei, **diferența de xxxxxxxx lei reprezentând venituri suplimentare calculate de către organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2019 - 30.09.2019**, în conformitate cu 11 alin.1 și alin.4 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și pct.5 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, situație prezentată în anexa nr. 7 la RIF.

Referitor la costurile înregistrate de societatea B. Europe SRL cu amenajarea halei industriale, costuri care au influențat rezultatele societății verificate, învedereăm faptul că aceste costuri sunt inerente, și sunt niște costuri care sunt înregistrate și de alte societăți cu profil similar, societăți care au înregistrat rezultate pozitive din activitatea de exploatare.

Învăderăm că, **în susținerea contestației petenta nu aduce niciun argument referitor la modalitatea în care a fost efectuată estimarea cuantumului prețurilor de transfer de către inspecția fiscală**, limitându-se la a invoca numai motivații legate de faptul că dispozițiile legale care permit ajustarea pe baza analizării unor societăți cu profil similar nu sunt aplicabile societății B EUROPE SRL, având în vedere costurile înregistrate de societate cu amenajarea halei industriale închiriate, stadiul de start - up al societății și lipsa comenzilor de pe piața și prețurile la care pot fi vândute produsele finite și nu se poate identifica la dosarul cauzei vreun element însoțit de mijloace de probă reglementate de Codul de procedura fiscală, precum și argumente legale care să contrazică aspectele constatate de inspecția fiscală și nu prezintă un alt mod de calcul al estimării cuantumului prețurilor de transfer efectuată de inspecția fiscală deși potrivit art.276 din Codul de procedură fiscală avea această posibilitate.

Având în vedere cele mai sus prezentate, susținerile din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au respectat *in integrum* normele legale incidente cu privire la estimarea cuantumului prețurilor de

transfer. În situația în care petenta nu și-a îndeplinit obligația legală de a prezenta dosarul prețurilor de transfer, iar organele de inspecție fiscală au aplicat dispozițiile art.7-9 din Ordinul nr. 442/2016, pretențiile sale nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În considerarea celor expuse mai sus rezultă că în cauză devine incident principiul general de drept „*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*”, respectiv acolo unde legea nu distinge nici noi nu trebuie să distingem, în contextul în care în cuprinsul actelor normative care reglementează în domeniul prețurilor de transfer nu este prevăzută situația ca în cazul în care un contribuabil nu-și îndeplinește obligația de a prezenta dosarul prețurilor de transfer sau îl prezintă incomplet să-i fie aplicabile dispozițiile din ANEXA 3 *Conținutul Dosarului Prețurilor de transfer* din Ordinul nr. 442/2016, ci așa cum s-a arătat în cuprinsul prezentei devin incidente și totodată obligatorii dispozițiile legale privind estimarea *cuantumului prețurilor de transfer* prevăzute de Ordinul nr. 442/2016.

Se reține că principiul „*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*” are ca rațiune împiedicarea adăugării la lege adică, în cazul în care legea nu precizează anumite drepturi sau obligații, aceste drepturi neprecizate de lege să nu fie pretinse de cel îndreptățit să aplice legea, organele de inspecție fiscală aplicând prevederile legale incidente speței fără ca prin măsurile dispuse să excedă legii.

Pe cale de consecință în considerarea principiului mai sus invocat rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au procedat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer rezultând o ajustare prin majorarea veniturilor din exploatare înregistrate de petentă în perioada 2016 – 2019, în condițiile în care dispozițiile Ordinului 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, cuprind dispoziții legale imperative care produc efecte *erga omnes*.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu au fost aduse în motivarea contestației documente prin care să fie infirmate constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestația **se va respinge ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe profit aferent ajustării veniturilor din exploatare pentru perioada 2016 - 2019 cu suma de xxxxxx lei (xxxxxxx lei + xxxxxxxx lei),** ca urmare a estimării cuantumului prețurilor de transfer conform 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

Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de xxxxxxxx lei cu achizițiile de bunuri și servicii în efectuate în vederea amenajării halei de producție, cauza supusă soluționării este dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2019, în condițiile în care contractul de închiriere a halei asupra căreia s-au efectuat lucrările de modernizare a fost reziliat, iar petenta nu a făcut dovada refacturării către proprietarul halei a bunurilor și serviciilor achiziționate în vederea amenajării halei respective fiind încălcate prevederile pct. 30 din HG nr.1/2016

În fapt, petenta a înregistrat în evidența contabilă, în cursul trimestrului III al anului 2019, pe seama contului de cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil privind activele cedate și alte operațiuni de capital suma de xxxxxxxx lei reprezentând contravaloarea unor lucrări de transformare și modernizare în vederea amenajării halei de producție situată în loc. Arad, imobil închiriat de la societatea J SRL în baza contractului de închiriere nr.../05.08.2015 a cărei valabilitate a încetat la data de 30.09.2019.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, petenta B SRL nu a realizat venituri din refacturarea către proprietarul halei situată în loc. Arad, a bunurilor și serviciilor achiziționate în vederea amenajării halei .

Totodată, din verificările efectuate, se constată că petenta a înregistrat pe seama contului de cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil, în trimestrul III al anului 2019, contravaloarea lucrărilor de transformare și modernizare a halei de producție închiriată, deși contractul de închiriere s-a reziliat la data de 30.09.2019.

Având în vedere prevederile pct.30 din HG 1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal organele de inspecție fiscală au considerat cheltuieli nedeductibile la determinarea masei profitului impozabil, suma de 591.510 lei, situație prezentată în anexa nr. 5 la RIF.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

„Art.19 Reguli generale

(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 Cheltuieli

(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.(...)

În conformitate cu pct 5 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil 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.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Mai mult, scopul desfășurării activității economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

De asemenea conform pct.30 din HG 1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal:

„Valoarea immobilizărilor necorporale/corporale în curs de execuție care nu se mai finalizează și se scot din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, în baza aprobării/deciziei de sistare, precum și valoarea

rămasă a investițiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, în situația în care contractele se reziliază înainte de termen, reprezintă cheltuieli nedeductibile, dacă nu au fost valorificate prin vânzare sau casare. ”

Din documentele existente la dosarul cauze, reiese că petenta a înregistrat în cursul trimestrului III al anului 2019 pe seama contului de cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil privind activele cedate și alte operațiuni de capital suma de xxxxxx lei reprezentând contravaloarea unor lucrări de transformare și modernizare în vederea amenajării halei de producție situată în loc. Arad, imobil închiriat de la societatea J SRL în baza contractului de închiriere nr...../05.08.2015 a cărei valabilitate a încetat la data de 30.09.2019.

Având în vedere prevederile pct.30 din HG 1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal: care stipulează că ***„valoarea immobilizărilor necorporale/corporale în curs de execuție care nu se mai finalizează și se scot din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, în baza aprobării/deciziei de sistare, precum și valoarea rămasă a investițiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, în situația în care contractele se reziliază înainte de termen, reprezintă cheltuieli nedeductibile, dacă nu au fost valorificate prin vânzare sau casare. ”***, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei deductibilitatea cheltuielilor cu transformarea și modernizarea în vederea amenajării halei de producție situată în loc. Arad, închiriată de la societatea J SRL, în condițiile în care la data respectivă contractul de închiriere a halei la care au fost efectuate investițiile a fost reziliat de comun acord iar petenta nu a făcut dovada faptului că acesta investiție a fost recuperată de la proprietarul de drept al halei.

În raport cu constatările organelor de inspecție fiscală și față de susținerile contestatarii se reține că petenta nu a înțeles să depună în susținere documente justificative în baza cărora să facă dovada ca nu îi sunt aplicabile prevederile pct.30 din HG 1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal.

Pe cale de consecință, susținerea petentei, fără să fie dovedită cu documentele expres prevăzute de legiuitor pentru deductibilitatea cheltuielilor nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile art.64 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

”Art. 64-(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același

scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

Art. 73 – Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale (1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricărui cereri adresate organului fiscal”.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținerea contestației documente prin care să înlătore constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor în suma de xxxxx lei pentru achizițiile de bunuri și servicii în efectuate în vederea amenajării halei de producție.**

Referitor la invocarea de către petentă a principiului libertății de gestiune, se reține că, principiul libertății de gestiune cunoaște anumite limite, fiind admis, potrivit doctrinei, că exercitarea dreptului unui contribuabil este limitată de exercitarea drepturilor legitime ale celorlalți subiecți, în speță fiind afectate interesele statului.

Astfel, prevederile 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”* coroborat cu 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”* consacră expres și ridică la rang de principiu regula că dreptul fiecăruia trebuie „*conciliat*” cu drepturile celorlalți.

Se reține că în speța în cauză nu s-a invocat și nici nu rezultă din probele administrate existența vreunor circumstanțe speciale care să fi pus contribuabilul într-o situație forțată de a desfășura o anumită activitate sau de a prezenta organelor de inspecție fiscală anumite documente sau explicații care nu au legătură cu activitatea desfășurată.

Contrapartida unei decizii de gestiune este analizată în funcție de interesul propriu al societății care o emite. Interesul propriu al unei societăți este apreciat raportat la compensația care îi revine din faptul relațiilor sale directe cu societatea contractantă, aspect la care societatea contestatară nu face nicio referire.

Cu privire la argumentele privind exercitarea dreptului de apreciere și a bunei credințe, organul de soluționare a contestației reține că, potrivit prevederilor art.6 alin.(1) și art.12 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii[...]

ART. 12 Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.“

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de verificare fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

De asemenea, relațiile dintre contribuabil și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe buna-credință, care se prezumă până este dovedit contrariul. Prezumarea bunei credințe nu presupune ca organele fiscale să admită orice fel de afirmații ale contribuabilului, fără ca acestea să fie coroborate cu alte mijloace de probă, conform legii.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de verificare fiscală au solicitat, în vederea clarificării situației, explicații și documente justificative de la petenta, analizând totodată și informațiile existente în bazele de date ale ANAF.

Întrucât, prin constatările proprii și informațiile primite ca urmare a solicitărilor transmise, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață, organele de verificare fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și

competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, neexistând elemente privind nerespectarea de către organele de verificare fiscală a principiului bune-credințe.

Astfel, față de cele reținute, organul de soluționare înțelege că în limita documentelor și mijloacelor de probă prezentate de societatea petentă, organele de inspecție fiscală au dat dovadă de bună credință în aprecierile afectuate, motiv pentru care aceste argumente inserate în cupurinsul contestației nu se vor reține în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la invocarea de către petenta a principiilor prevalenței economicului asupra juridicului în analiza stării de fapt fiscale și a principiului proporționalității se reține că enumerarea principiilor fiscalității fără a preciza care din acestea și prin ce acte sau fapte au fost acestea încălcate, nu pot constitui motivări legale în susținerea celor contestate, neavând nici un element cauză – efect în cadrul contestației așa cum a fost aceasta prezentată și argumentată și nici în legătură cu constatările și consecințele rezultate din Raportul de verificare fiscală, fiind doar o enumerare de articole din acte normative fără a putea fi calificată ori interpretată în vreun fel ca motivație.

Referitor taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei, cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielile cu achizițiile de bunuri și servicii în vederea amenajării halei de producție închiriată, în condițiile în care bunul de capital asupra căreia au fost efectuate aceste cheltuieli și-a încetat existența în cadrul activității economice a chiriașului existând obligația legală a chiriașului de ajustare a TVA dedusă inițial pentru lucrările de transformare a halei respective corespunzător numărului de ani rămași din perioada de ajustare.

În fapt, în perioada 16.11.2015 – 15.04.2019, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de xxxxxx lei aferenta unor lucrări de transformare și modernizare în vederea amenajării halei de producție situata în loc. Arad, imobil închiriat de la societatea J SRL în baza contractului de închiriere nr.2015 a cărei valabilitate a încetat la data de 30.09.2019. Lucrările de transformare și modernizare realizate de chiriaș sunt tratate din punct de vedere fiscal ca bun de capital distinct.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, bunul de capital (hala pentru care s-au efectuat lucrările de transformare și modernizarea) și-a încetat existența în cadrul activității economice a **chiriașului**.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile referitoare la ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri asupra unor bunurilor de capital, acestea fiind reglementate la art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt prezentate condițiile în care are loc ajustarea TVA aferentă bunurilor și când nu se face această ajustare astfel:

“Art. 305 - Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

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

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

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

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

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

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

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

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă faptul generator de taxă a intervenit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;

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

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

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

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor [art. 298](#) ;

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

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu următoarele excepții:

1. bunul de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

2. bunul de capital este pierdut, distrus sau furat, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

3. situațiile prevăzute la [art. 270](#) alin. (8);

4. în cazul casării unui bun de capital;

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor de capital achiziționate este condiționat de folosirea bunurilor în scopul unor operațiuni taxabile/operațiuni scutite cu drept de deducere, în caz contrar legislația fiscală prevăzând un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat inițial, în favoarea statului, în condițiile în care bunurile de capital sunt utilizate integral sau parțial pentru alte scopuri decât activități economice, pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și în cazul în care bunurile își încetează existența, respectiv ajustarea în favoarea contribuabilului, în condițiile în care bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat, sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Mecanismul de ajustare a taxei deductibile în cazul bunurilor de capital implică stabilirea, printre altele, a achizițiilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinației utilizării acestora, a cuantumului taxei supuse ajustării, a perioadei de ajustare, a momentului modificării destinației, precum și efectuarea calculelor necesare impuse de aplicarea mecanismului.

Prin urmare, în situația în care achizițiile de bunuri de capital nu sunt folosite pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau sunt folosite, integral sau parțial, în alte scopuri decât activitatea economică, taxa dedusă inițial este supusă mecanismului de ajustare stabilit de legislația

fiscală, mecanismul de ajustare fiind cel prevăzut de art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că în situația în care bunurile de capital achiziționate, în cazul în speță bunuri și servicii achiziționate pentru lucrări de transformare și modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile care sunt considerate bunuri de capital, efectuate de beneficiarul unui contract de închiriere, nu sunt folosite în scopul operațiunilor taxabile, sau își încetează existența, taxa deductibilă aferentă acestora, reprezentând taxa achitată sau datorată, aferentă operațiunilor legate de achiziția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, se ajustează integral sau parțial pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.

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

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, în perioada 16.11.2015 – 15.04.2019, petenta și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de xxxxxlei aferenta unor lucrări de transformare și modernizare în vederea amenajării halei de producție situata în loc. Arad, imobil închiriat de la societatea J SRL în baza contractului de închiriere nr.....08.2015.

Contractului de închiriere nr.....08.2015 conform căruia societatea J SRL a închiriat imobilul situat în loc.Arad către societatea B SRL și-a încetat valabilitatea la data de 30.09.2019. Lucrările de transformare și modernizare realizate de B SRL în calitate de chiriaș sunt tratate din punct de vedere fiscal ca bun de capital distinct.

Față de starea de fapt mai sus descrisă, în conformitate cu art. 305 alin.1 lit.b și alin.4 lit.d din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, **se considera că bunul de capital (hala pentru care s-au efectuat lucrările de transformare și modernizare) și-a încetat existența în cadrul activității economice a chiriașului, astfel că, petenta în calitate de fost chiriaș avea obligația legală să-și ajusteze TVA dedusă pentru lucrările de transformare și modernizare a halei respective realizată corespunzător numărului de ani rămași din perioada de ajustare potrivit prevederilor legale invocate mai sus.**

Deoarece petenta nu a efectuat ajustarea TVA dedusă inițial pentru bunul de capital conform art.305 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei în favoarea statului, respectiv la ajustarea TVA aferenta lucrărilor de transformare și modernizare a halei situate în loc. Arad, astfel:

- an finalizare lucrări de transformare și modernizare a halei: 2019;
- TVA dedusa aferenta lucrările de transformare și modernizare a halei: xxxxxxxx lei, situație prezentata în anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală;
- TVA ajustata: (xxxxxx lei/20 ani*16 ani) = xxxxxxx lei.

Prin urmare organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de xxxxx lei.

Având în vedere faptul că, petenta nu a mai utilizat bunul de capital în folosul unor operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor de capital care și-au încetat existența în anul 2019, stabilind în sarcina petentei taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxxx lei, în conformitate cu prevederile art.305 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la acest capat de cerere se reține că în susținerea contestației petenta nu aduce **niciun argument referitor la ajustarea efectuată de inspecția fiscală**, invocând numai faptul că TVA aferenta investițiilor la imobilul închiriat a fost dedusă în baza facturilor emise de către furnizorii de bunuri prezentând în acest sens exemplarul original al facturilor și situațiile de lucrările și pe de altă parte recunoaște faptul că acest contract de închiriere a încetat iar conform clauzelor contractuale nu a avut posibilitatea de a recupera investițiile făcute în fala aparținând proprietarului Jadi CO, nefiind identificat vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică aspectele constatate de inspecția fiscală și nu prezintă un alt mod de calcul al ajustării, deși potrivit art.276 din Codul de procedură fiscală avea această posibilitate.

Referitor la invocarea de către petentă a criteriilor de deductibilitate a TVA reglementate art.297 și 299 din Codul fiscal și a jurisprudenței CJUE în cazul dreptului de deducere a TVA , învederăm petentei următoarele aspecte

În ceea ce privește justificarea dreptului de deducere a TVA aferenta achiziției de bunuri si servicii, se rețin următoarele:

Începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curtii Europene de Justiție, în vederea aplicării

uniforme a legii, având în vedere că țara noastră este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeană de Justiție a reținut că art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat în sensul că, din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată unei societăți *care și-a declarat intenția să înceapă o activitate ce da naștere la operațiuni impozabile*, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă (paragr. 18 din hotărâre).

În cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a reținut că art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat în sensul în care să i se permită unei persoane impozabile să acționeze ca atare să deducă TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție, și *pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiilor taxabile*. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre **dreptul de a solicita dovezi** pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva

112/2006/CE) nu împiedica **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

În sfârșit, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de **indeplinirea cumulativă a condițiilor de formă** (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) și **a condiției de fond esențiale**, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective**.

În ceea ce privește ajustarea TVA deductibilă conform legislației fiscale în materie de TVA, deducerea TVA se exercită din momentul efectuării achiziției de bunuri și servicii, pe baza intenției persoanei impozabile de a le alocă în viitor în vederea realizării de operațiuni cu drept de deducere, *consecința fiscală fiind că, în ipoteza în care persoana impozabilă nu prezintă dovezi obiective pentru justificarea intenției, dreptul de deducere nu poate fi exercitat chiar din momentul achiziției bunurilor și serviciilor respective*.

Pentru a se asigura neutralitatea TVA intervine **mecanismul ajustării dreptului de deducere, care funcționează în dublu sens: prin ajustarea în favoarea persoanei impozabile (adică exercitarea dreptului de deducere) când persoana câștigă acest drept ca urmare a alocării ulterioare a**

achizițiilor pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere, achiziții pentru care inițial nu s-a dedus TVA și ***prin ajustarea în favoarea statului (adică anularea dreptului de deducere)*** când persoana impozabilă pierde dreptul de deducere exercitat inițial ca urmare a faptului că achizițiile alocate inițial realizării unor operațiuni cu drept de deducere sunt realocate ulterior realizării unor operațiuni fără drept de deducere.

Reiese, așadar, că ***ajustarea în favoarea statului implică a priori îndeplinirea condițiilor pentru exercitarea dreptului de deducere***, adică justificarea intenției de a aloca achizițiile realizării unor operațiuni cu drept de deducere ***întrucât ajustarea în favoarea statului nu reprezintă altceva decât anularea totală sau parțială a dreptului de deducere exercitat inițial.***

În concluzie, ***persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au dreptul să-și deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere (i.e. taxabile) și pe baza intenției de a realiza în viitor astfel de operațiuni justificată cu dovezi obiective care să permită evaluarea acestei intenții, iar, în cazul în care intervin modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, se procedează la ajustarea taxei inițial deduse.***

În cazul petentei, așa cum s-a aratat în cele ce preced, au intervenit modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, existând conform prevederilor legale citate în cuprinsul deciziei, obligația ca, în cazul în care bunul de capital (hala pentru care s-au efectuat lucrările de transformare și modernizare) și-a încetat existența în cadrul activității economice a petentei în calitate de chiriaș, acesta să-și ajusteze TVA dedusă pentru lucrările de transformare și modernizare a halei respective realizată corespunzător numărului de ani rămași din perioada de ajustare, aspecte despre care petenta nu face nicio referire în cuprinsul contestației, limitandu-se la a enuța ***criteriile de deductibilitate a TVA reglementate art.297 și 299 din Codul fiscal și jurisprudența CJUE în cazul dreptului de deducere a TVA care nu îi pot fi opozabile în cazul său.***

Prin urmare, în contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale citate, precum și faptul că prin argumentele formulate în contestație petenta nu demonstrează existența unei alte situații decât cea stabilită de către organele de inspecție fiscală și întrucât nu prezintă un alt mod de calcul al ajustării taxei deduse inițial, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deduse inițial, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxxxxxxxx lei**

Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de xxxxxxxxlei și TVA în suma de xxxxxxx lei stabilite în sarcina petentei, precum și impozitul pe veniturile microintreprinderilor în sumă totală de xxxxxxxlei, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă aceasta se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care petenta nu prezintă nicio dovadă pe care să-și întemeieze contestația și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme starea de fapt constatată de organele fiscale de administrare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

La data de 30.09.2019, petenta B. SRL a înregistrat pe seama contului de cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital suma de xxxxxxx lei constând în diverse bunuri, respectiv pe seama contului cheltuielilor extraordinare suma de xxxxxxx lei, constând în stocuri de materii prime și materiale, respectiv produse, bunuri care au fost constatate lipsa din gestiunea societății. Conform Notei explicative, data de către domnul GS în calitate de împuternicit al administratorului societății B.SRL, a rezultat ca la data de 30.09.2019, petenta nu mai deținea faptic bunurile cuprinse în Anexa nr. 12 la RIF.

Deoarece B. SRL a înregistrat în evidența contabilă bunuri, fără ca acestea să existe faptic, în considerarea prevederilor art.25 alin.4 lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal coroborat cu prevederile pct. 17 alin.(2) și alin.(3) din H.G. nr. 1/2011 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în suma de xxxx lei nedeductibile la determinarea masei profitului impozabil, situație prezentată în anexa nr. 6 la RIF.**

Totodată, deoarece societatea B. SRL a prezentat în evidența contabilă bunuri, fără ca acestea să existe faptic, în considerarea prevederilor art.304 alin.(1) lit.c și alin. 2 lit.a din Legea nr. 227/2015 privind

Codul Fiscal coroborat cu pct.6 lit.a) și pct.10 lit.a) din H.G. nr, 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice d aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, **organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă acestora, in suma de xxxxx lei, situație prezentata în anexa nr. 6 la RIF.**

De asemenea, conform constatărilor expuse în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, au fost identificate și **alte deficiente în ceea ce privesc veniturile și cheltuielile declarate în declarația privind impozitul pe profit în raport cu veniturile și cheltuieli înregistrate de societate în evidenta tehnico-operativa, deficiente la care petenta nu face referire în cuprinsul contestații, deși s-a solicitat anularea în totalitate a actelor administrativ fiscale contestate**, astfel:

În urma depunerii declarației privind impozitul pe profit aferentă perioade 01.04.2016 - 31.12.2016 societatea a declarat „Pierdere fiscală pentru anul de raportare” in suma de xxxxxx lei, rezultând „Pierdere fiscala de recuperat in ani următori” in suma de xxxxxxx lei.

Urmare analizării actelor și documentelor puse la dispoziția echipei de inspecție fiscala, s-a constatat că petenta în cursul trimestrului III al anului 2016 a realizat venituri ce excedau echivalentul in lei a xxxxx euro, aceasta datorând impozit pe profit începând cu trimestrul respectiv, conform prevederilor art.52 alin.(1) din Legea ni 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare. Astfel, organele de inspecție fiscala au constatat faptul ca declarația privind impozitul pe profit aferent perioadei 01.04.2016 - 31.12.2016 depusa de societate este eronat întocmită, calculul si plata impozitului pe profit de către petentă trebuind a fi efectuata luând in considerări veniturile si cheltuielile realizate începând cu data de 01.07.2016, conform prevederilor art.52 alin.(4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Conform declarației privind impozitul pe profit societatea B SRL a declarat un rezultat brut in suma de -2.119.291 lei, in timp ce conform evidentei tehnico-operative prezentat de societatea B SRL, organele de inspecție fiscale au constatat faptul ca aferent perioadei 01.07.2016 - 31.12.2016, aceasta a înregistrai un rezultat brut in suma de -xxxxxxxx lei, rezultând o diferența in suma de xxxxx lei, situație prezentata în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscala.

În urma depunerii declarației privind impozitul pe profit aferentă anului 2017 petenta a declarat „Pierdere fiscală pentru anul de raportare” in suma de xxxxx lei si „Pierdere fiscala de recuperat din anii precedenți” in suma de xlei, iar coxxxxnform declarației rezultând „Pierdere fiscala de recuperat in anii următori” in suma de xxxxxx lei.

Conform declarației privind impozitul pe profit societatea B SRL : declarat rezultat brut in suma de -xxxxxxxx lei, in timp ce conform evidentei tehnico operative prezentata de societatea B. SRL, astfel că, organele de inspecție fiscal au constatat faptul ca aferent perioadei 01.01.2017 -

31.12.2017, aceasta a înregistra un rezultat brut in suma de -xxxxxxx lei, rezultând o diferența in suma de xxxxxx lei situație prezentata în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscala.

În urma depunerii declarației privind impozitul pe profit aferentă anului 2018 societatea a declarat „Pierdere fiscală pentru anul de raportare” in suma de xxxxxx lei si „Pierdere fiscala de recuperat din anii precedenți” in suma de xxxxxx lei, rezultând „Pierdere fiscala de recuperat in anii următori” in suma de xxxxx lei.

Conform declarației privind impozitul pe profit societatea B SRL a declarat rezultat brut in suma de -xxxxxxx lei, in timp ce conform evidentei tehnico-operative prezentata de societatea B. SRL, organele de inspecție fiscala au constatat faptul ca aferent perioadei 01.01.2018 - 31.12.2018, aceasta a înregistrat un rezultat brut in suma de -xxxx lei, rezultând o diferența in suma de xxx lei, situație prezentata în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscala.

Deși petenta B. S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-AR .../15.01.2020 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, solicitand anularea în tot a acesteia, prin contestația formulată, pentru aceste sume petenta nu prezintă nicio dovadă pe care să-și întemeieze contestația și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale.

În drept, conform prevederilor art.268 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. (...)”.

De asemenea, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) care enumeră condițiile de formă pe care trebuie să le îndeplinească o contestație formulată în condițiile Titlului VIII, respectiv:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

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

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

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

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petentul trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: *„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

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

„Art. 249

Sarcina probei

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

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

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

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

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecătii.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecătii.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentului.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele

elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

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

Incidente speței sunt și considerentele **Înaltei Curți de Casație și Justiție** din **Decizia nr. 1298/26.03.2018** pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației, însă pretențiile petentei nu sunt întemeiate pe nicio normă legală și în motivarea contestației nu s-a depus nicio dovadă de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirme starea de fapt constatată de Inspekția Fiscală.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de fapt raportat la motivele de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care determină pretențiile petentei din contestația formulată, pentru a emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, în baza prevederilor art.269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel că *se va respinge contestația ca nemotivată* pentru TVA în suma de 47.176 lei și impozitul pe veniturile microintreprinderilor în sumă totală de 7.622 lei, pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în suma cheltuielilor nedeductibile în sumă de 295.474 lei și a celorlalte deficiente stabilite în sarcina petentei, organul de soluționare a contestației neavând posibilitatea legală a fracționării obligației fiscale reprezentând impozit pe profit.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- ***respingerea ca neîntemeiată*** a contestației formulate de B.SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/15.01.2020 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de inspecție fiscală, **pentru suma totală de xxxxxlei**, reprezentând

- impozit pe profit în sumă de xxxxxxx lei
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei

- ***respingerea ca nemotivată*** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../15.01.2020 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de inspecție fiscală, **pentru suma totală de xxxxx lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei
- impozitul pe veniturile microintreprinderilor în sumă totală de xxxxlei

- prezenta decizie se comunică la:

- B. SRL
- AJFP Arad, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F.

nr. 2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de

la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,