



MINISTERUL FINANTELOR

Agencia Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel.: 021.319.97.54  
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

**DECIZIA NR.000/03.2021**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**X,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul**  
**Agenciei Naționale de Administrare Fiscală sub nr. 000/2021**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y** prin adresa nr.**000/2021** înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **000/2021**, asupra contestației formulate de **X**, înregistrată la ONRC sub nr.**000**, CUI **000**.

**X** contesta parțial:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2020** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020** de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y**, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit.

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere nr.**000/2020** emisă de organele fiscale din cadrul **Z**, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** dobanzi de întârziere aferente impozitului pe profit;

- **000 lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Decizia de impunere nr.**000/2020** a fost comunicată societății prin curier în data de **00.00.2020** potrivit confirmării de primire a firmei de curierat atasată în copie la dosarul contestației.

Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr.**000** a fost emisă la data de **00.00.2020**.

Față de data comunicării Deciziei de impunere nr.**000/2020**, respectiv data de **00.00.2020**, astfel cum reiese din adresa nr. **000/2020** și față de data emiterii Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr.**000/2020**, contestația a fost

depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **00.00.2021**, potrivit stampilei Serviciului Registratură din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice **Y** aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

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

De asemenea, în temeiul art.276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatara a solicitat **susținerea orală a contestației**, procedură care a avut loc în data de **00.00.2021**, fiind întocmit în acest sens *Proces verbal*, aflat în copie la dosarul cauzei.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2020 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Y, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2020, societatea susține următoarele:**

**Aspecte de procedura:**

- organele de inspecție fiscală au dorit cu orice pret finalizarea inspecției fiscale în termenul legal, respectiv dublul perioadei de 180 de zile, chiar dacă aceasta a avut ca rezultat imposibilitatea de a analiza corespunzător toate informațiile și documentele prezentate de societate, contrar prevederilor imperative ale art.7 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- s-a dorit efectuarea unei verificări exhaustive conform celor menționate la Metoda de control utilizată, prin luarea în considerare a unui prag de semnificație de 40.000 lei;

- inspecția fiscală actuală a fost desfășurată în perioada **00.00.2019 - 00.00.2020**, într-o perioadă de doar un an, în comparație cu inspecția fiscală anterioară, similară ca și impozite verificate și perioada acoperită, care a durat o perioadă de 4 ani, fiind desfășurată la fața locului și nu la distanță ca actuală inspecție fiscală, de o echipă dublă ca număr și a fost o verificare prin sondaj;

- la data **00.00.2020** societatea a primit proiectul de raport de inspectie fiscala si Notificarea pentru discutia finala, in conditiile in care la acea data **X** inca lucra pentru a raspunde solicitarilor organelor de inspectie fiscala;
- societatea a depus cerere de suspendare a inspectiei fiscale pentru a avea posibilitatea de a prezenta informatii suplimentare, insa aceasta a fost respinsa, conform Deciziei nr.**000/2020**;
- organele de inspectie fiscala au respins acordarea unui termen mai mare societatii pentru a depune Punctul de vedere, conform raspunsului nr.**000/2020**;
- starea de fapt fiscala corecta nu a putut fi determinata, analiza realizata de organele de inspectie fiscala fiind superficiala, prin abordari diferite ale aceluiasi tip de tranzactie pe perioade diferite, sau prin neluarea in considerare a informatiilor efectiv furnizate de societate.

### **Aspecte de fond:**

#### **a. In ceea ce priveste cheltuielile inregistrate de societate in legatura cu personalul detasat:**

- suma de **000 lei** reprezinta cheltuieli inregistrate de societate in legatura cu diverse persoane straine detasate la Sibiu cu scopul de a desfasura activitati in beneficiul **X**;
- costurile reprezinta refacturari de salarii si intr-o mica masura costuri adiacente, transport, cazare si altele asemenea, aferente unor persoane detasate la societate;
- persoanele au fost detasate in Romania in baza contractelor de detasare si au prestat servicii in scopul si beneficiul activitatii **X**;
- pentru a asigura continuarea desfasurarii activitatii in cele mai bune conditii, cu persoane capabile si cu experienta pentru activitatea specifica a **X**, s-a apelat la detasarile de personal;
- conform politicii de mobilitate a **X**, toate costurile aferente detasarii trebuie suportate de societatea care beneficiaza de munca prestata de angajatul detasat, respectiv de societatea gazda a carei interese sunt satisfacute de munca pe care o desfasoara angajatul respectiv;
- detasarea s-a efectuat in baza contractelor de servicii incheiate cu societatea a carei angajat era detasat, precum si in baza contractelor de detasare;
- prin insasi contractele incheiate, persoanele detasate vor presta servicii exclusiv in folosul societatii, iar din perspectiva muncii ce urmeaza a fi prestata,

un detasat are acelasi statut ca si un angajat al **X**, adica prin munca sa va satisface interesele societatii;

- societatea a prezentat, cu titlu de exemplu, pentru cateva dintre persoane, descrieri al activitatii desfasurate de acestea in cadrul **X**, fise de post, copii ale contractelor de detasare, precum si alte documente specifice, precum: Declaratiile 224 depuse la autoritati, calcule salariale si copii dupa fluturasii de salariu;

- solicitarea organelor de inspectie fiscala a prezentarii de documente care sa ateste munca efectiv prestat pentru toate persoanele detasate in cadrul **X**, este excesiva, intrucat este nevoie de timp pentru a fi puse la dispozitie, explicate si apoi analizate corespunzator;

- organele de inspectie fiscala au ignorat prevederile art.21 alin.2 lit.e, alin.4 lit.l din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.27 lit.b din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv prevederile art.25 alin.2 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- potrivit principiului libertatii de gestiune a afacerii, contribuabilul are dreptul de a efectua in vederea obtinerii de venituri, cheltuielile pe care le doreste si pe care le considera necesare in vederea dezvoltarii afacerii sale, fara ca autoritatile sa-i poata cenzura deciziile;

- pe perioada verificata o parte din persoanele detasate au avut rol de conducere a unor departamente, intrucat societatea nu avea specialisti la momentul respectiv care sa coordoneze activitatile desfasurate in departamentele respective, apeland astfel la suportul altor societati din grup pentru punerea la dispozitie de persoane specializate;

- in cadrul inspectiei fiscale anterioare la care societatea a fost supusa, finalizata prin Raportul de inspectie fiscala nr.**000/2018**, cheltuielile inregistrate de **X** in legatura cu personalul detasat au fost verificate in detaliu si acceptate din punct de vedere al deductibilitatii fiscale la nivel de impozit pe profit;

- intrucat aceste persoane au fost angajati ai altor societati din afara Romaniei, pe perioada detasarii la Sibiu, pentru veniturile salariale obtinute de aceste persoane a fost calculat si platit la bugetul de stat din Romania impozitul pe venitul aferent;

- activitatea unor persoane detasate la **X** a constat in prestarea de servicii catre alte entitati din Grupul **X** si atunci costul a fost refacturat prin adaugarea unei marje de profit;

- unele activitati prestate de personalul detasat s-au referit la partea de servicii prestate de societate, costul aferent fiind astfel reflectat in venituri,

avand in vedere metoda cost plus folosita pentru stabilirea pretului serviciilor facturate de societate;

- pentru cea mai semnificativa parte a activitatii aceea de productie de componente auto si vanzare a acestor componente catre clienti terti, **X** actioneaza ca producator cu functii si riscuri depline;

- societatea actioneaza tot ca producator cu functii si riscuri depline si in cadrul tranzactiilor de vanzare de bunuri catre societati afiliate, relativ reduse ca pondere, pentru care pretul de transfer se stabileste prin metoda pretului de revanzare;

- **X** avea drept de deducere a costurilor aferente persoanelor detasate in baza prevederilor art.21 alin.1, alin.2 lit.e, alin.4 lit.l din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.27 lit.b din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv art.25 alin.2 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.13 lit.b din HG 1/2016 privind normele de aplicare a Codului fiscal.

**b. In ceea ce priveste deducerile suplimentare pentru activitati de cercetare dezvoltare in perioada 2014-2015:**

- pentru activitatile de cercetare-dezvoltare, **X** are un departament specializat, in care sunt angajati in prezent aproximativ 1200 de persoane;

- intrucat legislatia in vigoare pana la data de 15 martie 2015 mentioneaza ca valorificarea rezultatelor cercetarii, se poate face in folos propriu, in scopul cresterii veniturilor, in lipsa unor prevederi contrare se poate interpreta ca si vanzarea acestor rezultate este o modalitate de valorificare ce duce la cresterea rezultatelor **X**;

- incepand cu data de 16 martie 2015, Ordinul 2086/2010 mentioneaza faptul ca valorificarea rezultatelor cercetarii se poate realiza in mai multe moduri: fie prin preluarea in activitatea proprie a rezultatelor cercetarii, fie prin vanzarea rezultatelor cercetarii sau exploatarea drepturilor de proprietate intelectuala;

- societatea vinde rezultatele cercetarii in baza unor contracte de cercetare dezvoltare incheiate cu diverse societati din grup;

- organele de inspectie fiscala au facut confuzii grave cu privire la entitatea indreptatita sa aplice facilitatea fiscala, ceea ce demonstreaza o analiza extrem de superficiala si o neintelegere a reglementarilor aplicabile in materie de impozit pe profit;

- trebuie avuta in vedere intentia legiuitorului asa cum este explicata si relevata in art.19<sup>1</sup> al Codului fiscal in vigoare in anul 2015 si anume, de a

acorda aceste facilitati pentru activitatile de cercetare dezvoltare care conduc la obtinerea de rezultate ale cercetarii, valorificabile de catre contribuabili, efectuate atat pe teritoriul national cat si comunitar;

- in fundamentarea concluziei, organele de inspectie fiscala nu au analizat niciun document prezentat de **X** in sustinerea aplicarii facilitatii, documente pregatite de **X** conform cerintelor art.19<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- societatea a prezentat o selectie de facturi emise pentru vanzarea rezultatelor activitatii de cercetare dezvoltare, precum si alte fisiere Excel aferente unor proiecte de cercetare dezvoltare din perioada analizata, tocmai pentru a dovedi faptul ca aceste activitati au generat venituri, respectiv faptul ca pentru un anumit proiect identificat se poate observa o trasabilitate in ceea ce priveste veniturile generate specific de acesta;

- organele de inspectie fiscala nu au analizat documentatia prezentata de **X** pentru justificarea aplicarii facilitatii;

- **X** a analizat toate activitatile desfasurate pentru a se asigura ca facilitatea fiscala este aplicata doar in cazul acelor activitati care se califica drept cercetare aplicativa sau dezvoltare tehnologica;

- pentru toate activitatile de cercetare dezvoltare eligibile, societatea a intocmit proiecte conform cerintelor prevederilor legale aplicabile in speta, o parte din acestea fiind puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, cu mentiunea ca informatiile cuprinse in aceste proiecte pot avea o natura extrem de confidentiala, insa acestea nu le-au analizat, avand in vedere modul in care a fost argumentata respingerea facilitatii fiscale;

- legea nu conditioneaza aplicarea facilitatii de cercetare dezvoltare de detinerea drepturilor de proprietate intelectuala;

- societatea este indreptatita sa aplice pentru stimulentele de cercetare dezvoltare avand in vedere ca indeplineste toate conditiile privind documentarea si valorificarea rezultatelor, iar societatea afiliata nu poate aplica pentru aceste stimulente.

### **c. In ceea ce priveste deducerile suplimentare pentru activitati de cercetare dezvoltare in perioada 2016-2018:**

- societatea a transmis organelor de inspectie fiscala informatii relevante cu privire la aplicarea stimulentei fiscale, respectiv lista cu proiectele eligibile pentru fiecare an si documentatia aferenta pentru cate un proiect pentru care s-a aplicat deducerea suplimentara;

- legislatia in vigoare nu obliga contribuabilul care aplica deducerile pentru cheltuielile de cercetare dezvoltare sa detina o certificare/expertiza de la experti inclusi in Registrul expertilor pe domenii de cercetare dezvoltare;

- societatea are un departament specializat in activitati de cercetare dezvoltare in care sunt angajate persoane, a caror activitate consta exclusiv in activitati de cercetare dezvoltare, astfel toate proiectele au fost analizate de acest personal specializat din perspectiva eligibilitatii proiectelor pentru aplicarea deducerii suplimentare de 50% la nivel de impozit pe profit;

- organele de inspectie fiscala si-au depasit atributiile prin respingerea dreptului de aplicare a stimulentului fiscal doar din motiv ca societatea nu detine un raport de expertiza;

- **X** a efectuat analiza activitatilor desfasurate incluse in facilitatea fiscala pe baza prevederilor art.20 alin.1lit.a, alin.3 si alin.4 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- Registrul expertilor pe domenii de cercetare dezvoltare a fost aprobat abia la jumatatea anului 2019 prin Ordinul 350/30.05.2019, facand astfel imposibila, chiar daca se dorea, apelarea la un astfel de expert in perioada anterioara anului 2019;

- organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa dipuna efectuarea unei expertize conform prevederilor art.55 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, ar fi trebuit sa analizeze informatiile prezentate de societate si sa aiba discutii clarificatoare cu managerii de proiect din departamentul de cercetare dezvoltare al **X**.

Avand in vedere cele de mai sus, societatea solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata, anulara in parte a deciziei de impunere si a deciziei de calcul accesorii.

**II.a. Urmare inspectiei fiscale efectuate de organele de inspectie fiscală din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Y, s-a întocmit Raportul de inspectie fiscală nr.000/2020 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.000/2020, constatându-se următoarele deficiente contestate:**

Perioada supusa inspectiei fiscale: pentru impozit pe profit **00.00.2014 - 00.00.2018.**

**Cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2014**

Constatari, deficiente si consecinte fiscale cu privire la **serviciile prestate de catre afiliati**:

In urma verificarilor efectuate si a datelor si informatiilor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre reprezentantii societatii verificate, s-a constatat ca in cursul anului 2014, societatea a efectuat tranzactii in relatie cu entitatile afiliate in suma totala de **000 lei**- reprezentand vanzari de natura bunurilor si serviciilor efectuate de contribuabilul verificat catre entitatile afiliate si in suma totala de **000 lei**- reprezentand achizitii de natura bunurilor si a serviciilor efectuate de contribuabilul verificat de la entitatile afiliate.

Din analiza actelor, documentelor, situatiilor prezentate in legatura cu serviciile prestate de catre reprezentantii/delegatii prestatorului, s-a constatat ca serviciile facturate de către furnizorul **A**, nu sunt justificate, intrucat pentru acestea nu s-au prezentat situatii de lucrari, procese verbale de lucrari, studii de fezabilitatea sau alte asemenea.

Societatea verificata nu a prezentat documente/probe (dovezi) care sa prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelatie cu serviciul prestat și cu specificul activitatii desfășurate și nu a prezentat documente relevante și incontestabile din care sa rezulte ca serviciile achizitionate sunt prestate în interesul sau, ii sunt necesare și sunt aferente activitatii economice desfășurate.

Astfel, la nivelul societatii verificate, nu s-ar fi contractat astfel de servicii si nu ar fi fost acceptate asemenea cheltuieli in lipsa unor relatii de dependenta existente intre prestator si beneficiar, activitatile fiind in fapt aport, suport si asistenta, acordate de firmele din grup, pentru dezvoltarea continua a entitatii afiliate din Romania, cu scopul de a realiza beneficiu pentru actionari care se transfera acestora prin dividende, ci nu in mod injust prin transferul pe costuri sub forma de servicii.

În concluzie, având în vedere datele, informațiile și documentele prezentate de societate s-a constatat ca societatea a dedus în mod nejustificat, în cursul anului 2014, cheltuieli inregistrate prin rulajul contului 628- „Alte servicii prestate de terti”, în suma totala de **000 lei**, respectiv declararea unui impozit pe profit aferent anului 2014 mai mic cu suma de **000 lei**.

Constatari, deficiente si consecinte fiscale cu privire la **deducerile suplimentare pentru cercetare- dezvoltare**:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, veniturile inregistrate de societatea verificata din activitatea de cercetare-dezvoltare sunt transferari de costuri conform politicilor din cadrul grupului prin alocarea acestora în cote lunare de 1/12 din valoarea bugetata pentru anul în curs și ulterior, printr-o nota



de reglare, după ce se calculează costurile totale anuale, se facturează diferența (cu plus sau cu minus, după caz) prin comparație cu ceea ce a fost bugetat.

S-a constatat ca rezultatele activitatilor de cercetare- dezvoltare sunt pe tot parcursul derularii proiectelor și, ulterior, la finalizarea acestora, proprietatea intelectuală exclusivă a beneficiarului și drept urmare riscurile și finanțarea în legătura cu proiectele sunt în sarcina beneficiarului, nu a prestatorului.

Astfel, dreptul beneficiului în ceea ce privește în stimulentele fiscale îi aparține societății afiliate în calitate de initiator al comenzii și proprietar de drept al rezultatelor, nu societății verificate care are calitate de prestator.

Având în vedere cele prezentate mai sus, s-a constatat ca societatea a întocmit în mod eronat declarația rectificativă 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2014 depusă sub nr. **000/2017** în sensul ca, a raportat la situația de fapt și temeiul de drept, a înscris nejustificat la rândul 18- Alte sume deductibile, suma de **000 lei**, reprezentând Deduceri suplimentare pentru cercetare- dezvoltare.

Consecințele fiscale ale deficiențelor prezentate mai sus, au constat în faptul ca societatea a diminuat nejustificat profitul impozabil aferent anului 2014 cu suma de **000 lei**, respectiv a declarat un impozit pe profit aferent anului 2014 mai mic cu suma de **000 lei**.

Având în vedere constatările, deficiențele și consecințele fiscale prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a calculat și declarat în mod eronat impozitul pe profit aferent anului 2014, în sensul ca a declarat un impozit pe profit mai mic cu suma de **000 lei**.

Luând în considerare ca societatea a tratat ca și cheltuieli nedeductibile la calculul bazei impozabile în ceea ce privește impozitul pe profit sumele acordate sub forma de discount salariaților pentru mesele servite, luând în considerare faptul ca cheltuielile de natura salariilor, impozitele, taxele și contribuțiile aferente salariilor sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea calculelor în ceea ce privește baza impozabilă și impozitul pe profit aferent, reducând baza impozabilă cu suma de **000 lei** pentru avantajele salariale și cu **000 lei** pentru sumele reprezentând impozite, taxe și contribuții aferente.

Consecința celor de mai sus o reprezintă reducerea impozitului pe profit stabilit suplimentar conform proiectului de raport de inspecție fiscală, cu suma de **000 lei**.

Luând în considerare reducerea impozitului pe profit, rezultată ca urmare a reconstituirii bazei impozabile prin includerea în categoria cheltuielilor

deductibile a sumelor reprezentând avantaje salariale, impozite, taxe și contribuții aferente, cu suma de **000 lei**, s-a constatat ca pentru anul 2014 societatea datorează un impozit pe profit suplimentar în suma de **000 lei**.

**Cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2015:**

Constatari, deficiente și consecințe fiscale cu privire la **serviciile prestate de către afiliati:**

Din analiza documentelor prezentate de societate în legătură cu serviciile prestate de către reprezentanții/delegații prestatorului, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile facturate **nu sunt justificate** și nu pot fi admise ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil pentru furnizorii **B** și **C**, întrucât societatea nu a prezentat informații, situații de lucrări, procese verbale de lucrări, studii de fezabilitate sau alte elemente care să probeze că serviciile au fost efectuate în favoarea contribuabilului și în legătură cu scopul activităților sale.

Din actele și documentele puse la dispoziție de societate nu rezulta natura serviciilor prestate, nu au fost prezentate situații de lucrări, nu se face dovada că serviciile respective au fost efectuate în folosul activității **X** și nici nu se poate determina dacă aceste costuri sunt în sarcina **X** sau ar trebui să fie suportate în fapt de către societatea ai căror salariați sunt delegații în cauză.

Având în vedere constatările prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod nejustificat, în cursul anului 2015, cheltuieli înregistrate prin rulajul contului 628- „Alte servicii prestate de terti”, în suma totală de **000 lei**, respectiv declararea unui impozit pe profit aferent anului 2015 mai mic cu suma de **000 lei**.

Constatari, deficiente și consecințe fiscale cu privire la **deducerile suplimentare pentru cercetare- dezvoltare:**

S-a constatat că veniturile înregistrate de societatea verificată din activitatea de cercetare-dezvoltare sunt transferări de costuri conform politicilor din cadrul grupului prin alocarea acestora în cote lunare de 1/12 din valoarea bugetată pentru anul în curs și ulterior, printr-o notă de reglare, după ce se calculează costurile totale anuale, se facturează diferența (cu plus sau cu minus, după caz) prin comparație cu ceea ce a fost bugetat.

Astfel, rezultatele activităților de cercetare- dezvoltare sunt pe tot parcursul derulării proiectelor și, ulterior, la finalizarea acestora, proprietatea intelectuală exclusivă a beneficiarului și drept urmare riscurile și finanțarea în legătură cu proiectele sunt în sarcina beneficiarului, nu a prestatorului.

Avand in vedere cele de mai sus s-a constatat ca dreptul beneficiului în ceea ce privește stimulentele fiscale ii aparține societății afiliate in calitate de initiator al comenzii si proprietar de drept al rezultatelor, nu societatii verificate care are calitate de prestator.

Consecintele fiscale ale deficiențelor prezentate mai sus, au constat in faptul ca societatea a diminuat nejustificat profitul impozabil aferent anului 2015 cu suma de **000 lei**, respectiv a declarat un impozit pe profit aferent anului 2015 mai mic cu suma de **000 lei**.

Avand in vedere constatările, deficiențele si consecintele fiscale prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a calculat si declarat in mod eronat impozitul pe profit aferent anului 2015, in sensul ca a declarat un impozit pe profit mai mic cu suma de **000 lei**.

Intrucat cheltuielile de natura salariilor, impozitele, taxele și contributiile aferente salariilor sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, organele de inspectie fiscala au redus baza impozabila cu suma de **000 lei** pentru avantajele salariale și cu **000 lei** pentru sumele reprezentând impozite, taxe și contributii aferente.

Luând în considerare reducerea impozitului pe profit, rezultata ca urmare a recalculării bazei impozabile prin includerea în categoria cheltuielilor deductibile a sumelor reprezentând avantaje salariale, impozite, taxe și contributii aferente, cu suma de **000 lei**, rezulta ca pentru anul 2015, societatea datorează un impozit pe profit suplimentar in suma de **000 lei**.

### **Cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2016:**

Constatari, deficiente si consecinte fiscale cu privire la **serviciile prestate de catre afiliati**:

Societatea a efectuat tranzactii in relatie cu entitatile afiliate in suma totala de **000 lei**- reprezentand vanzari de natura bunurilor si serviciilor efectuate de contribuabilul verificat catre entitatile afiliate si in suma totala de **000 lei**-reprezentand achizitii de natura bunurilor si a serviciilor efectuate de contribuabilul verificat de la entitatile afiliate.

Din analiza documentelor prezentate in legatura cu serviciile prestate de catre reprezentantii/delegatii prestatorului, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile facturate nu sunt justificate și nu pot fi admise ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil pentru următorii furnizori: **D**, **A**, respectiv **E**, nefiind prezentate informații, situatii de lucrari, procese verbale de lucrari, studii de fezabilitatea sau alte elemente care sa probeze ca serviciile

au fost efectuate în favoarea contribuabilului și în legătura cu scopul activitatilor sale.

Societatea verificata nu a prezentat documente/probe (dovezi) care sa prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelatie cu serviciul prestat și cu specificul activitatii desfășurate și nu a prezentat documente relevante și incontestabile din care sa rezulte ca serviciile achizitionate sunt prestate în interesul sau, ii sunt necesare și sunt aferente activitatii economice desfășurate.

La nivelul societatii verificate nu s-ar fi contractat astfel de servicii si nu ar fi fost acceptate asemenea cheltuieli in lipsa unor relatii de dependenta existente intre prestator si beneficiar. Astfel de activitati, reprezinta aport, suport si asistenta, acordate de firmele din grup, pentru dezvoltarea continua a entitatii afiliate din Romania, cu scopul de a realiza beneficiu pentru actionari care se transfera acestora prin dividende, ci nu in mod insjust prin transferul pe costuri sub forma de servicii.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus în mod nejustificat, în cursul anului 2016, cheltuieli inregistrate prin rulajul contului 628- „Alte servicii prestate de terti”, în suma totala de **000 lei**, consecinta fiscala fiind declararea unui impozit pe profit aferent anului 2016 mai mic cu suma de **000 lei**.

**Constatari, deficiente si consecinte fiscale cu privire la deducerile suplimentare pentru cercetare- dezvoltare:**

Din actele si documentele prezentate s-a constatat ca in cursul anului 2016 societatea a inregistrat cheltuieli alocate activitatilor de cercetare dezvoltare in suma totala de **000 lei**. Din acest total, conform calculelor efectuate de catre contribuabil, o cota de 21%, respectiv **000 lei**, a fost stabilita ca si suma reprezentand cheltuieli eligibile aferente activitatilor de cercetare- dezvoltare, din care 50% a fost stimulentele fiscale calculate si declarate, in suma de **000 lei**.

Societatea a calculat si evaluat ceea ce reprezinta cheltuieli eligibile aferente activitatilor de cercetare-dezvoltare, dar fara sa prezinte acte si/sau documente, situatii si/sau explicatii relevante in cauza, fapt pentru care, stimulentele fiscale in suma de **000 lei**, calculate si declarate de catre contribuabil prin declaratia 101, nu a fost admis la deducere de catre organele de inspectie fiscala.

Totodata, contribuabilul nu a prezentat niciun raport si/sau expertiza care sa ateste incadrarea activitatilor ca fiind din categoria celor de cercetare-dezvoltare, in conformitate cu prevederile art. 5 din Anexa privind aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la

calculul rezultatului fiscal, aprobate prin art. 1 din Ordinul 1056/4435/2016 din 5 iulie 2016, ordin emis în temeiul art. 20 alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în urma verificărilor s-a constatat că au fost incluse/alocate activităților de cercetare-dezvoltare și cheltuieli generate de costurile salariale, contribuții, deplasare, cazare și alte asemenea, aferente unor persoane detașate din cadrul grupului, aceste cheltuieli fiind din categoria celor care se încadrează la „colaborare” în sensul prevederilor art. 2 alin. (3) din Anexa denumită Norme privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, astfel cum acestea au fost aprobate prin Ordinul nr. 1056/4435/2016 din 5 iulie 2016 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare dezvoltare la calculul rezultatului fiscal.

Societatea verificată (din datele și informațiile transmise organului de inspecție fiscală) nu a luat în calcul (în sensul excluderii) la calculul cheltuielilor eligibile, acele cheltuieli generate de costurile generate de persoanele nerezidente, detașate la subsidiara din România.

Consecințele fiscale ale deficiențelor prezentate mai sus, au constat în faptul că societatea a diminuat nejustificat profitul impozabil aferent anului 2016 cu suma de **000 lei**, respectiv a declarat un impozit pe profit aferent anului 2016 mai mic cu suma de **000 lei**.

Având în vedere constatările, deficiențele și consecințele fiscale prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat și declarat în mod eronat impozitul pe profit aferent anului 2016, în sensul că a declarat un impozit pe profit mai mic cu suma de **000 lei**.

Luând în considerare că societatea a tratat ca și cheltuieli nedeductibile la calculul bazei impozabile în ceea ce privește impozitul pe profit sumele acordate sub forma de discount salariatilor pentru mesele servite, luând în considerare faptul că aceste cheltuieli de natura salariilor, impozitele, taxele și contribuțiile aferente salariilor sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au redus baza impozabilă cu suma de **000 lei** pentru avantajele salariale și cu **000 lei** pentru sumele reprezentând impozite, taxe și contribuții aferente.

Luând în considerare reducerea impozitului pe profit, rezultată ca urmare a recalculării bazei impozabile prin includerea în categoria cheltuielilor deductibile a sumelor reprezentând avantaje salariale, impozite, taxe și contribuții aferente, cu suma de **000 lei**, rezulta că pentru anul 2016, societatea datorează un impozit pe profit suplimentar în suma de **000 lei**.

## **Constatari rezultate in urma inspectiei fiscale cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2017:**

### **Constatari, deficiente si consecinte fiscale cu privire la serviciile prestate de catre afiliati:**

S-a constatat ca in cursul anului 2017, societatea a efectuat tranzactii in relatie cu entitatile afiliate in suma totala de **000 lei** - reprezentand vanzari de natura bunurilor si serviciilor efectuate de contribuabilul verificat catre entitatile afiliate si in suma totala de **000 lei**- reprezentand achizitii de natura bunurilor si a serviciilor efectuate de contribuabilul verificat de la entitatile afiliate.

Din documentele, situatiile prezentate in legatura cu serviciile prestate de catre reprezentantii/delegatii prestatorului, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile facturate nu sunt justificate și nu pot fi admise ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, pentru urmatorii furnizori: **E** , **A**, **F**, respectiv **G**, intrucat societatea nu a prezentat informații, situatii de lucrari, procese verbale de lucrari, studii de fezabilitatea sau alte elemente care sa probeze ca serviciile au fost efectuate în favoarea contribuabilului și în legătura cu scopul activitatilor sale.

Din actele si documentele puse la dispozitia organului de inspectie fiscala nu rezulta natura activitatilor desfasurate de catre delegatii/detasatii prestatorului, nu au fost puse la dispozitie situatii de lucrari, rapoarte de lucru si/ sau alte asemenea, din care sa rezulte ca aceste aceste servicii au fost prestate în mod real și dacă astfel de servicii ar fi fost contractate în condițiile în care prestatorul ar fi fost o persoana independenta de grup.

Societatea verificata nu a prezentat documente/probe (dovezi) care sa prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelatie cu serviciul prestat și cu specificul activitatii desfășurate și nu a prezentat documente relevante și incontestabile din care sa rezulte ca serviciile achizitionate sunt prestate în interesul sau, ii sunt necesare și sunt aferente activitatii economice desfășurate.

S-a constatat ca, la nivelul societatii verificate, nu s-ar fi contractat astfel de servicii si nu ar fi fost acceptate asemenea cheltuieli in lipsa unor relatii de dependenta existente intre prestator si beneficiar. Astfel de activitati reprezinta aport, suport si asistenta, acordate de firmele din grup, pentru dezvoltarea continua a entitatii afiliate din Romania, cu scopul de a realiza beneficiu pentru actionari care se transfera acestora prin dividende, ci nu in mod injust prin transferul pe costuri sub forma de servicii.

Consecinta fiscala a deficientelor constatate si prezentate mai sus o reprezinta diminuarea bazei impozabile in ceea ce priveste impozitul pe profit

aferent anului 2017, cu suma de **000 lei**, respectiv declararea unui impozit pe profit aferent anului 2017 mai mic cu suma de **000 lei**.

Scăzând sumele care au fost ajustate urmare a mijloacelor de proba prezentate de societate prin punctul de vedere, respectiv cheltuielile generate de administratori și persoane detasate care au prestat activități în domeniul cercetării-dezvoltării, impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent anului 2017, este în suma de **000 lei**.

Constatari, deficiente si consecinte fiscale cu privire la **deducerile suplimentare pentru cercetare- dezvoltare:**

Din actele si documentele prezentate de societate, s-a constatat ca in cursul anului 2017 societatea a inregistrat cheltuieli alocate activitatilor de cercetare dezvoltare in suma totala de **000 lei**. Din acest total, conform calculelor efectuate de catre contribuabil, o cota de 23,85%, respectiv **000 lei**, a fost stabilita ca si suma reprezentand cheltuieli eligibile raportat la prevederile in vigoare, din care 50% a fost stimulentele fiscale calculate si declarate, in suma de **000 lei**.

Totodata, **X** nu a prezentat acte si/sau documente, situatii si/sau explicatii relevante in cauza, fapt pentru care, stimulentele fiscale in suma de **000 lei**, calculate si declarate de catre contribuabil prin declaratia 101, nu a fost admis la deducere de catre organele de inspectie fiscala.

De asemenea, contribuabilul nu a prezentat niciun raport si/sau expertiza care sa ateste incadrarea activitatilor ca fiind din categoria celor de cercetare-dezvoltare, in conformitate cu prevederile art. 5 din Anexa privind aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, aprobate prin art. 1 din Ordinul 1056/4435/2016 din 5 iulie 2016, ordin emis în temeiul art. 20 alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat ca au fost incluse/alocate activitatilor de cercetare-dezvoltare și cheltuieli generate de costurile salariale, contributi, deplasare, cazare și alte asemenea, aferente unor persoane detasate din cadrul grupului, aceste cheltuieli fiind din categoria celor care se incadreaza la „colaborare” în sensul prevederilor art. 2 alin. (3) din Anexa denumita Norme privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, astfel cum acestea au fost aprobate prin Ordinul nr. 1056/4435/2016 din 5 iulie 2016 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal.

Consecintele fiscale ale deficientelor prezentate mai sus, au constat in faptul ca societatea a diminuat nejustificat profitul impozabil aferent anului 2017

cu suma de **000 lei**, respectiv a declarat un impozit pe profit aferent anului 2017 mai mic cu suma de **000 lei**.

Având în vedere constatările, deficiențele și consecințele fiscale prezentate mai sus, s-a constatat că societatea a calculat și declarat în mod eronat impozitul pe profit aferent anului 2017, în sensul că a declarat un impozit pe profit mai mic cu suma de **000 lei**.

Luând în considerare reducerea impozitului pe profit, rezultat ca urmare a reclaculării bazei impozabile prin includerea în categoria cheltuielilor deductibile a sumelor reprezentând avantaje salariale, impozite, taxe și contribuții aferente, cu suma de **000 lei**, rezulta că pentru anul 2017, societatea datorează un impozit pe profit suplimentar de **000 lei**.

### **Constatări rezultate în urma inspecției fiscale cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2018:**

Constatări, deficiente și consecințe fiscale cu privire la **serviciile prestate de către afiliați**:

În urma verificărilor efectuate și a datelor și informațiilor prezentate de societate, s-a constatat că în cursul anului 2018, societatea a efectuat tranzacții în relație cu entitățile afiliate în suma totală de **000 lei** - reprezentând vânzări de natură bunurilor și serviciilor efectuate de contribuabilul verificat către entitățile afiliate și în suma totală de **000 lei** - reprezentând achiziții de natură bunurilor și a serviciilor efectuate de contribuabilul verificat de la entitățile afiliate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod nejustificat, în cursul anului 2018, cheltuieli înregistrate prin rulajul contului 628- „Alte servicii prestate de terți”, în suma totală de **000 lei**, după cum urmează:

- în suma de **000 lei** reprezentând servicii facturate de către **H**;
- în suma de **000 lei** reprezentând servicii facturate de către **F**;
- în suma de **000 lei** reprezentând servicii facturate de către **B**;
- în suma de **2.459.186,44 000 lei** reprezentând servicii facturate de către **E** ;
- în suma de **1.612.631,68 000 lei** reprezentând servicii facturate de către **D**.

Consecința fiscală a deficiențelor constatate și prezentate mai sus o reprezintă diminuarea bazei impozabile în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anului 2018, cu suma de **000 lei**, respectiv declararea unui impozit pe profit aferent anului 2018 mai mic cu suma de **000 lei**.

În urma punctului de vedere prezentat de contribuabil a fost diminuat impozitul pe profit stabilit suplimentar cu suma de **000 lei**.

Astfel, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de **000 lei**.



Constatari, deficiente si consecinte fiscale cu privire la **deducerile suplimentare pentru cercetare- dezvoltare:**

Societatea nu a prezentat acte si/sau documente, situatii si/sau explicatii relevante in cauza, fapt pentru care, stimulentele fiscale in suma de **000 lei**, calculat si declarat de catre contribuabil prin declaratia 101, nu a fost admis de catre organele de inspectie fiscala.

Totodata, contribuabilul nu a prezentat organului de inspectie fiscala niciun raport si/sau expertiza care sa ateste incadrarea activitatilor ca fiind din categoria celor de cercetare-dezvoltare, in conformitate cu prevederile art. 5 din Anexa privind aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, aprobate prin art. 1 din Ordinul 1056/4435/2016 din 5 iulie 2016, ordin emis în temeiul art. 20 alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în urma verificarilor s-a constatat ca au fost incluse/alocate activitatilor de cercetare-dezvoltare și cheltuieli generate de costurile salariale, contributi, deplasare, cazare și alte asemenea, aferente unor persoane detasate din cadrul grupului, aceste cheltuieli fiind din categoria celor care se incadreaza la „colaborare” în sensul prevederilor art. 2, alin. (3) din Anexa denumita Norme privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, astfel cum acestea au fost aprobate prin Ordinul nr. 1056/4435/2016 din 5 iulie 2016 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare dezvoltare la calculul rezultatului fiscal.

Consecintele fiscale ale deficientelor prezentate mai sus, au constat in faptul ca societatea a diminuat nejustificat profitul impozabil aferent anului 2018 cu suma de **000 lei**, respectiv a declarat un impozit pe profit aferent anului 2018 mai mic cu suma de **000 lei**.

Avand in vedere constatările, deficiențele si consecintele fiscale prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a calculat si declarat in mod eronat impozitul pe profit aferent anului 2018, in sensul ca a declarat un impozit pe profit mai mic cu suma de **000 lei**.

Totodata, din constatari a rezultat ca declaratia 101 initiala a fost intocmita eronat, nefiind definitivat tratamentele contabile si fiscale ale elementelor de venituri si cheltuieli, elementelor asimilate veniturilor si a cheltuielilor nedeductibile, acesta procedura fiind realizata de catre contribuabil cu intarziere, urmare a unor motive obiective (procedurile de auditare a situatiilor financiare anuale).

Intrucat intreaga procedura de definitivare din punct de vedere contabil si fiscal s-a finalizat dupa data inceperii inspectiei fiscale, contribuabilul a fost in imposibilitatea de a depune o declaratie rectificativa.

Prin adresa nr. **000/2020**, contribuabilul a transmis organului de inspectie fiscala situatia de calcul a impozitului pe profit, reconciliata conform cu datele din contabilitate si astfel cum acesta a apreciat din punct de vedere fiscal, rezultand o diferenta in minus in ceea ce priveste impozitul pe profit datorat pentru anul 2018 in suma de **000 lei**.

Prin urmare, rezulta ca pentru anul 2018, societatea a declarat un impozit pe profit mai mic cu suma de **000 lei (000 lei – 000 lei)**.

Luând în considerare reducerea impozitului pe profit, rezultata ca urmare a reclaculării bazei impozabile prin includerea în categoria cheltuielilor deductibile a sumelor reprezentând avantaje salariale, impozite, taxe și contributii aferente, cu suma de **000 lei**, rezulta ca pentru anul 2018, societatea datorează un impozit pe profit suplimentar de **000 lei**.

Avand in vedere constatarile si deficientele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru perioada supusa verificarilor, respectiv **00 2014 - 00 2018**, societatea datoreaza un impozit pe profit (suplimentar fata de cel declarat de catre societate in perioada de referinta) in suma totala de **000 lei**, din care:

- aferent anului 2014 in suma de **000 lei**;
- aferent anului 2015 in suma de **000 lei**;
- aferent anului 2016 in suma de **000 lei**;
- aferent anului 2017 in suma de **000 lei**;
- aferent anului 2018 in suma de **000 lei**.

La stabilirea impozitului pe profit suplimentar au fost avute in vedere prevederile art. 11 alin. (1), art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 4 lit. m, art. 19<sup>1</sup> alin. 1-alin.5, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, art. 11 alin1, art. 19 alin.1, art. 20 alin.1-alin.6 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Ordin nr. 1056/4435/2016 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, Ordin nr. 2086/4504 din 6 august 2010 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la determinarea profitului impozabil.

**b.** Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.**000/2020** organele fiscale au calculat accesorii aferente impozitului pe profit si TVA în

temeiul art.98 lit.c, art.173 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Documentul prin care s-au individualizat obligațiile de plată principale pentru care au fost calculate aceste accesorii, sunt detaliate în Anexa la Decizia nr.000/2020, respectiv Decizia nr.000/2020.

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

#### **Aspecte procedurale:**

1.Referitor la argumentul societatii conform caruia organele de inspectie fiscala au dorit cu orice pret finalizarea inspectiei fiscale in termenul legal de dublul perioadei de 180 zile, fara a analiza corespunzator toate documentele si informatiile prezentate de societate, se reține că, potrivit prevederilor art.126 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:*

*a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;*

*(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin.(1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor [art. 117](#) alin. (1).”*

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că inspecția fiscală nu poate fi mai mare de 360 zile în cazul marilor contribuabili.

Astfel, se reține ca legiuitorul a avut in vedere doua teze, astfel, prima teza reglementata de alin.(1) prin care se recomanda un termen rezonabil de finalizare a inspectiei fiscale, (180 zile in cazul marilor contribuabili) si a doua teza reglementata de alin.(2) si (3) prin care este determinata durata maxima a inspectiei fiscale si sanctionarea nerespectarii acestui termen, respectiv daca inspectia nu se incheie in 360 de zile, acest termen reprezentand dublu perioadei recomandate.

Prin urmare, incadrarea in termenul de finalizare a inspectiei fiscale este o

obligatie, nu o dorinta, iar prin depasirea termenului prevazut de lege organele de inspectie fiscala ar fi fost in imposibilitatea de a emite actul administrativ fiscal contestat.

2. Referitor la argumentele societății cu privire la metoda de control fiscal aplicata în cauza și la faptul ca inspectia fiscala anterioara s-a desfasurat pe o perioada mai mare, cu o echipa dubla ca numar și a fost o verificare „*prin sondaj*”, se rețin urmatoarele:

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, reglementeaza la art.116 metodele de control in cadrul unei actiuni de inspectie fiscala, astfel:

*“(1) Pentru efectuarea inspectiei fiscale se pot folosi următoarele metode:*

*a) inspectia prin sondaj care constă în activitatea de verificare selectivă a perioadelor impozabile, documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;*

*b) inspectia exhaustivă care constă în activitatea de verificare a tuturor perioadelor impozabile, precum și a documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;*

*c) inspectia electronică, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acestora, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.”*

In Raportul de inspectie fiscala nr.**000/2020**, organele de inspectie fiscala au facut urmatoarele mentiuni referitoare la metoda de control utilizata “*Verificarea exhaustiva*”:

La capitolul impozit pe profit:

*“În realizarea atributiilor de inspectie fiscală s-a aplicat metoda de control exhaustiva asa cum este definita de art.116 alin. 1 lit. b) din Legea 207/2015. In raport cu volumul de operatiuni, valorile acestora, specificul activitatii desfasurate de societatea verificata, echipa de inspectie fiscala a apreciat ca fiind relevant un prag de semnificatie de 40.000 lei in ceea ce priveste documentele justificative in baza carora au fost inregistrate in evidenta contabila cheltuieli si/sau venituri, dupa caz.*

*Mentionam ca acest prag de semnificatie reprezinta o valoare orientativa, iar in cazul concret al deficientelor prezentate in cuprinsul raportului de inspectie fiscala constatate in urma analizei unor documente cu valori peste acest prag,*

verificarea a fost extinsa si asupra unor documente relevante cu valori sub acest prag.

Au fost selectate in vederea verificarii tratamentului fiscal, cheltuielile de natura serviciilor, in special cele generate in relatie cu societatile afiliate.

Documente verificate :

- a) contracte, facturi fiscale , chitante, ordine de plata, extrase de cont;
- b) registrele de contabilitate, fise de cont, deconturi justificative ale serviciilor prestate de catre terti;
- c) balanțele contabile ;
- d) raportările contabile anuale ;
- e) declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul statului .
- f) Documentatiile si situatiile existente in continutul dosarului preturilor de transfer intocmit pentru anii 2014, 2015, 2016,2017 si 2018.”

Prin urmare, asa dupa cum se poate constata, organele de inspectie fiscala au facut precizari punctuale cu privire la metoda de control utilizata in cadrul inspectiei fiscale partiale, a tuturor elementelor care intrunesc conditiile prevazute de lege a metodei de control „verificare exhaustiva”.

Se reține ca, alegere metodei de control in cadrul unei actiuni de inspectie fiscala, este apanajul organului de inspectie fiscala, asa cum rezulta din prevederile art 116 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia: ”(2)Selectarea documentelor și a operațiunilor semnificative se apreciază de inspector.”

Totodata, se reține ca, la art. 115- Formele și întinderea inspectiei fiscale – din actul normativ mentionat sunt reglementate formele de inspectie fiscala si anume:

“(1) Formele de inspectie fiscală sunt:

a) *inspectia fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a modului de îndeplinire a tuturor obligațiilor fiscale și a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce revin unui contribuabil/plătitor, pentru o perioadă de timp determinată;*

b) *inspectia fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a modului de îndeplinire a uneia sau mai multor obligații fiscale, precum și a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, ce revin unui contribuabil/plătitor pentru o perioadă de timp determinată.*

(2) *Organul de inspectie fiscală decide asupra efectuării unei inspectii fiscale generale sau parțiale, pe baza analizei de risc.*

*(3) Inspekția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale/contabile.”*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că procedura de verificare este apanajul strict al organelor de inspecție fiscală care decid modalitatea de efectuare a inspecției fiscale pe baza propriilor analize.

Referitor la încălcarea art.7 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu au fost analizate toate documentele și informațiile prezentate de societate în timpul inspecției fiscale, organul de soluționare reține următoarele:

Conform art.6 alin.(1), art.7 alin.(2) și (3) și art.73, precum și art.55 alin.(2) și art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 6**

*Exercitarea 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. 7**

*Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*

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

**ART. 55**

*Mijloace de probă*

*(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*

- b) solicitarea de expertize;*
- c) folosirea înscrisurilor;*
- d) efectuarea de constatări la fața locului;*
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.*

#### **ART. 113**

##### **Obiectul inspecției fiscale**

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

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil.

Asa cum este menționat și în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, în temeiul art. 118, alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art. 7 din același act normativ, echipa de inspecție fiscală a analizat în mod obiectiv toate actele și documentele prezentate de societate, în vederea examinării tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impozitare, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Totodată, în ceea ce privește argumentele societății cu privire la perioada desfășurării inspecției fiscale anterioare, numărul membrilor echipei, nu prezintă relevanță atât timp cât constatările și concluziile inspecției fiscale care fac obiectul cauzei, s-a bazat exclusiv pe acte, documente, informații, explicații și situații puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, toate acestea fiind analizate în mod obiectiv și în raport cu prevederile legale aplicabile spetei.

Prin urmare avand in vedere ca argumentele de ordin procedural nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, se va proceda la solutionarea pe fond a contestatiei.

### **Aspecte de fond:**

**In ceea ce privește impozitul pe profit în suma 000 lei aferent unei baze impozabile stabilită suplimentar în suma de 000 lei, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la cheltuielile în suma de 000 lei, provenite din facturile prestatorilor de servicii afiliati, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu aceste servicii, în condițiile în care din documentele prezentate de societate nu rezultă ca acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul desfășurării activității X.**

### **Perioada verificata :2014-2018**

**In fapt**, in urma verificarilor efectuate si a datelor si informatiilor prezentate de societate, s-a constatat ca în perioada 2014-2018, **X** a efectuat mai multe tranzactii in relatie cu entitatile afiliate.

Organele de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului, in vederea clarificarii situatiei de fapt, copii ale facturilor și documentele justificative din care sa rezulte natura serviciilor și modul în care acestea au fost utilizate în cadrul activitatii societății, care să fie insotite de copii ale documentelor justificative, respectiv orice informații si/sau explicații relevante în vederea clarificarii starii de fapt.

Urmare a solicitarilor, contribuabilul a transmis organelor de inspectie fiscala copii ale facturilor, insotite (dupa caz) de situatii anexe si/sau copii ale conventiilor incheiate intre parti.

Din analiza actelor, documentelor, situatiile prezentate in legatura cu serviciile prestate de catre reprezentantii/delegatii prestatorului, organele de inspectie fiscala au constatat ca o parte din serviciile facturate de către furnizorii **A, B, C, D, E, F, G, H, D** nu sunt justificate, intrucat pentru acestea nu s-au prezentat situatii de lucrari, procese verbale de lucrari, studii de fezabilitate sau alte asemenea.

Societatea verificata nu a prezentat documente/probe (dovezi) care sa prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o



identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate și nu a prezentat documente relevante și incontestabile din care să rezulte că serviciile achiziționate sunt prestate în interesul său, îi sunt necesare și sunt aferente activității economice desfășurate.

S-a constatat că, la nivelul societății verificate, nu s-ar fi contractat astfel de servicii și nu ar fi fost acceptate asemenea cheltuieli în lipsa unor relații de dependență existente între prestator și beneficiar. Astfel de activități, reprezintă aport, suport și asistență, acordate de firmele din grup, pentru dezvoltarea continuă a entității afiliate din România, cu scopul de a realiza beneficiu pentru acționari care se transferă acestora prin dividende, ci nu în mod injust prin transferul pe costuri sub forma de servicii.

Astfel, s-a constatat că din actele și documentele prezentate de **X** nu rezulta natura serviciilor prestate, nu au fost prezentate situații de lucrări, nu se face dovada că serviciile respective au fost efectuate în folosul activității **X** și nici nu se poate determina dacă aceste costuri sunt în sarcina **X** sau ar trebui să fie suportate în fapt de către societatea ai căror salariați sunt delegații în cauză.

De asemenea, s-a constatat că existența unor contracte reprezintă o condiție necesară pentru recunoașterea deductibilității cheltuielilor cu serviciile, nu însă și suficientă, contribuabilul trebuie să demonstreze, cumulativ, că serviciile au fost efectiv prestate, că au fost în conexiune directă cu activitatea societății, fiind aferente obținerii de venituri de către aceasta.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit la calculul impozitului pe profit cheltuieli nedeductibile în suma de **000 lei**, având în vedere prevederile art. 11 alin. (1), art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 4 lit. m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, art. 11 alin.1, art. 19 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea*

*prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte”.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mai mult, potrivit prevederilor pct.41 din același act normativ, date în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:*

*a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot **unitar**. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus **servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.** Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;*

*b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că între persoanele afiliate, costurile de consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse de filială numai dacă se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în pretul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.

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

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

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

- **art.25 alin.(1)** din același act normativ:

*“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”,*

coroborat cu Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016:

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

*13. În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele: k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea,*

*optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;*”

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

Astfel, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

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

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

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

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

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

De asemenea, la pct.5 alin.(13) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal se prevede:

*“(13) În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele: a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.*

*b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”*

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspectie fiscala, argumentele societății și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Din documentele și situațiile prezentate de societate în legătura cu serviciile prestate de către entitățile afiliate, a rezultat că în perioada 2014-2018, pentru o parte din aceste servicii, **X** nu detine documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor și faptul că ele au fost necesare desfășurării activității societății verificate.

**X** nu a prezentat documente/probe (dovezi) care să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate și nu a prezentat documente relevante și incontestabile din care să rezulte că serviciile achiziționate sunt prestate în interesul său, îi sunt necesare și sunt contractate în scopul realizării obiectului de activitate al societății verificate.

Potrivit organelor de inspectie fiscala serviciile reprezintă aport, suport și asistență, acordate de firmele din grup, pentru dezvoltarea continuă a entității afiliate din România, cu scopul de a realiza beneficiu pentru acționari care se transferă acestora prin dividende, ci nu în mod injust prin transferul pe costuri sub forma de servicii.

Astfel, se retine ca, din analiza actelor, documentelor prezentate in legatura cu serviciile prestate de catre reprezentantii/delegatii prestatorului, a rezultat ca o parte din serviciile facturate de către furnizorii **A, B, E, F, G, H, D** nu sunt justificate, intrucat pentru acestea nu s-au prezentat situatii de lucrari, procese verbale de lucrari, studii de fezabilitate sau alte asemenea.

Prin urmare, cu titlu de exemplu, pentru fiecare an care a facut obiectul inspectiei fiscale, se retin urmatoarele:

In **anul 2014**, **X** nu a justificat prestarea serviciilor de catre furnizorul **A**, intrucat nu a prezentat situatii de lucrari, procese verbale de lucrari, studii de fezabilitate sau orice alte documente din care sa rezulte prestarea serviciilor.

Astfel, ca si exemplu, pentru justificarea cheltuielilor inregistrate în baza facturii nr. **000/2014** în valoare de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, societatea a prezentat copia facturii externe, netradusa, din care rezulta ca au fost facturate „Others”- completat cu explicatia „Tax consulting fees for expatriates aş per invoices from I – details see enclosed excel file”, ceea ce, potrivit organelor de inspectie fiscala, ar reprezenta costuri pentru serviciile prestate de persoane fizice, nerezidente, astfel cum rezulta din facturile emise de **I** și refacturate către **X**.

Din actele și documentele prezentate de societate nu rezulta natura serviciilor prestate, scopul deplasarii persoanelor in Romania, persoanele care s-au deplasat, nu au fost prezentate situații de lucrări sau orice alte documente din care sa reiasa ca serviciile respective au fost efectuate în folosul activitatii **X** și nici nu se poate determina dacă aceste costuri sunt în sarcina **X** sau ar trebui să fie suportate în fapt de către societatea ai caror salariatii sunt persoanele în cauza.

Totodata, pentru justificarea cheltuielilor inregistrate în baza facturii nr. **000/2014** în valoare de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, **X** a prezentat copia facturii externe, netradusa, din care rezulta ca au fost facturate „Others”- completat cu explicatia „Cost charges for apartment rents 2013 aş per encl.excel file”, ceea ce ar reprezenta costuri pentru servicii cu chiriile unor apartamente .

Din actele și documentele puse la dispoziție de societate nu rezulta cine a utilizat apartamentele respective, natura serviciilor prestate, nu au fost prezentate situații de lucrări, nu se face dovada in ce fel serviciile respective au contribuit la obtinerea de venituri impozabile pentru **X** si daca acestea ar fi trebuit suportate de societatea verificata.

In anul **2015** **X** nu a justificat cu documente prestarea serviciilor provenite din facturile societatilor afiliate **B**, respectiv **C**.

Cu titlu de exemplu, în ceea ce privește furnizorul **B**, pentru justificarea cheltuielilor înregistrate în baza facturii nr. **000/2015** în valoare de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, societatea a prezentat copia facturii externe, netradusa, din care rezulta ca au fost facturate „Others”- completat cu explicatia „Tax consulting fees for expatriates as per invoices – details see enclosed excel file (invoices from **J** and **I**)”, ceea ce ar reprezenta costuri pentru serviciile prestate de persoane fizice, nerezidente, astfel cum rezulta în baza unor facturi emise de **I** și refacturate către **X**.

Din actele și documentele prezentate de societate nu rezulta natura serviciilor prestate, nu au fost prezentate situații de lucrări, nu se face dovada ca serviciile respective au fost efectuate în folosul activității **X** și nici nu se poate determina dacă aceste costuri sunt în sarcina societății verificate sau ar trebui să fie suportate în fapt de către societatea ai caror salariați sunt delegații în cauza.

Totodata, pentru justificarea cheltuielilor înregistrate în baza facturii nr. **000/2015** în valoare de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, societatea a prezentat copia facturii externe, netradusa, din care rezulta ca au fost facturate „Others”- completat cu explicatia „Premium Construction and Erection All Risk 2015. This premium includes the local insurance tax and all other local public charges.”, ceea ce se presupune ca reprezintă costuri cu asigurarea și taxele locale.

Insa, din actele și documentele prezentate nu rezulta cine a utilizat construcțiile respective și dacă astfel de costuri au fost efectuate în folosul activității **X**.

În anul **2016**, din documentele, situațiile prezentate de societate în legătura cu serviciile prestate de către reprezentanții/delegații prestatorului, **X** nu a justificat prestarea serviciilor de către următorii furnizori: **D**, **A**, respectiv **E**.

Cu titlu de exemplu, se reține ca, pentru furnizorul **D**, în ceea ce privește factura nr. **000/2016** în valoare de **000 lei**, nu are justificarea prestațiilor pentru delegații **K** și **L** (din documentele transmise rezulta ca întreaga sumă de **000 lei** echivalent a **000** euro a fost generată de prestațiile celor două persoane). Nu au fost transmise explicații, situații de lucrări, documente, din care să rezulte natura serviciilor prestate și dacă aceste servicii au fost în folosul activității **X**.

Societatea a transmis următoarele explicații:

*“Dl. **K** a desfășurat activități în Sibiu între **00.00.2016-00.00.2017**. Responsabilitățile acoperite au fost din zona de director al centrului de clienți regiunea România (Head of Customer Center). Responsabilitățile și activitățile pe perioada cât dl. **K** a fost în Sibiu au fost:*



- *Coordonare si implementare a unui centru de client (Customer Center) care sa poata rula proiecte independent cu toate rolurile, responsabilitatile si competentele necesare;*
- *Recrutare, integrare si sedinte de pregatire - crestere de competente pentru roluri ca: achizitii (Purchasing), project management, vanzari (Sales);*
- *Creare contacte cu potentialii clienti, mentinere contact regulat si implicare colegi din Sibiu in aceste discutii;*
- *Coordonare si prezentare catre managementul din Germania – Hanovra a progresului si statusul proiectelor rulate de locatia Sibiu. Verificare regulata a statusului proiectelor rulate in Sibiu pentru client ca **M, N, O.**”*

Desi societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte activitatea efectiv desfasurata de aceasta persoana in Romania, totusi, se retine ca, persoana a fost detasata in interesul Grupului, nu in interesul subsidiarei din Romania, aceasta persoana indeplinind sarcini conform fisei postului, sarcini care se incadreaza in ceea ce, conform rolurilor si functiilor asumate de catre partile afiliate, tot ceea ce se refera la vanzari, distributie, marketing, publicitate, cercetare de piata, dezvoltarea unor noi piete, relatii cu publicul, sunt in sarcina beneficiarului, ci nu in sarcina producatorului, asa cum rezulta din Anexa la documentația prețurilor de transfer - Analiză funcțională și de risc (F&R) Diviziile **A P** – Postvânzare.

Intr-o relatie independenta, o societate nu ar fi acceptat o asemenea detasare in conditiile in care societatea, conform relatiilor contractuale produce la comanda ceea ce beneficiarul ii solicita.

De asemenea, pentru domnul **L**, au fost transmise urmatoarele explicatii:

*“Va rugam sa gasiti mai jos o scurta descriere a activitatii dlui **L** in cadrul societatii **E** , precum si un set de documente aferente pentru anul 2016:*

*Copie dupa contractul de detasare*

*Fisa postului*

*Copii dupa declaratiile 224 aferente anului 2016*

*Calcul salarial*

*Copie dupa 2 fluturasi din 2016.*

*In 2016 dl. **L** a desfasurat activitatea de Team Leader Component Test Team VED-EBS Mechanics.*

*Activitatile principale au fost:*

*Asigurarea transferului de echipamente din Frankfurt si Vesprem in Sibiu.*

*Punerea lor in functiune in laboratorul din Sibiu.*

*Recrutare si instruire colegi noi*

*Coordonare activitate de testare: definire si alocare taskuri, urmarire progress, asigurare executie teste in timp si la calitatea necesara.”*

In afara faptului ca societatea nu a atasat documente din care sa rezulte activitatea desfasurata de domnul **L**, desi din punct de vedere formal, conditiile sunt indeplinite, in sensul ca s-au asigurat atat contractele de detasare incheiate intre angajator si persoana detasata, fisa postului, calculul salarial cat si declararea veniturilor obtinute din strainatate de catre persoanele fizice care desfasoara activitatea in Romania, nu exista o solicitare a entitatii din Romania astfel cum s-ar proceda intr-o relatie independenta.

Totodata, din analiza situatiei de fapt rezulta ca societatea din Romania, intr-o relatie independenta, cu un rol de producator pe baza de contract, nu ar fi acceptat includerea pe costuri a unor cheltuieli care ar fi in sarcina beneficiarului produselor, sau a celui care, in mod direct interesat ar dori sa dezvolte o activitate in Romania.

Coordonarea si suportul de natura know-how asigurate de catre societatea mama, ori de catre subsidiare ale acesteia, unei alte entitati afiliate, sunt activitati si atribute ale societatii mama.

Prin detasarea personalului propriu la subsidiara din Romania si recuperarea costurilor salariale si a contributiilor aferente, respectiv a costurilor de deplasare, cazare, transport si altele asemenea care se deconteaza persoanei detasate, nu se produce altceva decat sa se erodeze baza impozabila in ceea ce priveste impozitul pe profit datorat in Romania, in conditiile in care aceste costuri sunt in sarcina actionariatului.

Intrucat atributiile persoanelor detasate sunt de natura manageriala, ci nu de executie, ceea ce conduce o data in plus la concluzia ca astfel de servicii sunt in fapt roluri si functii in sarcina actionariatului si deci, costurile generate de asemenea activitati (de tip managerial) trebuie suportate de catre firma mama, in acord cu prevederile HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, factura nr. **000/2016** în valoare de **000 lei** nu are justificarea prestatilor pentru delegatii **K, L, P, Q și R**. Nu au fost transmise documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate și dacă aceste servicii au fost în folosul activitatii **X**.

Cu referire la domnul **Q**, au fost transmise de societate urmatoarele *explicatii*:

*“Va rugam sa gasiti mai jos o scurta descriere a activitatii dlui **Q** in cadrul societatii **E** , precum si un set de documente aferente pentru anul 2016:*

*Copie dupa contractul de detasare*

*Fisa postului*

*Copii dupa declaratiile 224 aferente anului 2016*

*Calcul salarial*

*Copie dupa 2 fluturasi din 2016.*

*Dl. Q a desfasurat activitati in Sibiu intre 00.00.2016-00.00.2017. Responsabilitatile acoperite au fost din zona de Sales/Customer Project Manager*

*Responsabilitatile si activitatile pe perioada cat Mr. Q a fost in Sibiu au fost:*

*Implementare a proiectului O (client din China) ca si Project Manager – coordonare a echipei locale fiind primul proiect care a fost complet dezvoltat in Sibiu.*

*A organizat training pentru project manageri locali din Sibiu – scopul a fost sa creasca competentele pentru acest rol in locatie.*

*A condus achizitii local pentru noi proiecte cu potentiali clienti din China.*

*A generat metode si procese legate de raportare a calitatii executiei proiectelor – definind indicatori de performanta.”*

*Cu referire la domnul R, au fost transmise urmatoarele explicatii:*

*“Va rugam sa gasiti un set de documente aferente activitatii desfasurate de dl. R in cadrul societatii E , pentru anul 2016:*

*Copie dupa contractul de detasare.*

*Fisa postului*

*Copii dupa declaratiile 224 aferente anului 2016*

*Calcul salarial*

*Copie dupa 2 fluturasi din 2016”.*

*Spre deosebire de explicatiile transmise pentru celelalte persoane detasate (mentionate mai sus) in acest caz nu au fost transmise explicatii suplimentare in legatura cu activitatea desfasurata de catre persoana destasata.*

*Din analiza Fisei postului, transmisa in copie, rezulta ca domnul R a avut atributii de management in domeniul “Marketing& Sales”, respectiv coordonarea in acest domeniu, asa cum rezulta din Fisa postului unde sunt prevazute urmatoarele: “Coordinate the professional activities of the team in line with the group and BU strategy and expectations, quality standards, process requirements and the defined timeline standards, process requirements and the defined timeline.*

*Is recognized in his team as a specialist in own area and tracks, monitors, evaluates the performance of his team members. Manage all Sales related Planning Processes for the assigned Customer. Perform the rolling demand*

*forecast as well as regular Opportunity Management and reporting. Ensure best in class data in the planning tools and thus provide the reliable and trustful basis for all kinds of regular sales reporting and analysis, leading to management decisions.”*

Prin urmare, societatea nu a atasat documente din care sa rezulte in ce a constat propriu zis activitatea desfasurata de cele doua persoane si mai mult domnul **Q** si domnul **R**, au desfasurat activitati al caror rol si functii nu sunt in sarcina subsidiarei din Romania, iar diminuarea bazei impozabile in ceea ce priveste impozitul pe profit datorat de catre contribuabilul verificat cu astfel de cheltuieli nu poate fi acceptata, aceste costuri nefiind in sarcina subsidiarei din Romania.

Se retine ca pentru anul 2016, cat si pe intreaga perioada verificata, organele de inspectie fiscala au analizat punctual fiecare factura si acolo unde au fost prezentate documente justificative din care a rezultat prestarea serviciilor, cheltuielile au fost acceptate la deducere la calculul impozitului pe profit, fiind indeplinite conditiile prevazute de Codul fiscal pentru deducerea acestora.

In anul **2017** societatea a dedus în mod nejustificat, cheltuieli inregistrate prin rulajul contului 628- „Alte servicii prestate de terti”, reprezentand servicii facturate de catre **F**, **E**, respectiv **A**.

In ceea ce priveste furnizorul **F**, se retine cu titlu de exemplu, ca, pentru justificarea cheltuielilor inregistrate în baza facturii nr. **000/2017** în valoare de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, societatea a prezentat copia facturii externe, netradusa, din care rezulta ca au fost facturate „Business Trip **S**”, ceea ce ar reprezinta „Calatorie de afaceri **S**”, nerezident, delegat al furnizorului, cost care a fost facturat către **X**.

Din actele si documentele prezentate de societate nu rezulta natura serviciilor prestate, nu au fost prezentate situatii de lucrări, sau orice alte documente care sa faca dovada ca serviciile respective au fost efectuate în folosul activitatii **X** si nici nu se poate determina dacă aceste costuri sunt în sarcina societatii verificate sau ar trebui să fie suportate în fapt de către societatea al carui salariat este delegat în cauza.

In ceea ce priveste furnizorul **E**, pentru justificarea cheltuielilor inregistrate in baza facturii nr. **000/2017** in valoare de **000 lei**, societatea a prezentat copia facturii externe, netradusa, din care rezulta ca s-au facturat costuri pentru delegati aferent trim. **000** 2017.

Din actele si documentele prezentate nu rezulta natura activitatilor desfasurate de catre delegatii/detasatii prestatorului, respectiv daca aceste

servicii au fost prestate în folosul societatii verificate și dacă astfel de servicii ar fi fost contractate în condițiile în care prestatorul ar fi fost o persoana independenta de grup.

În ceea ce privește, furnizorul **A**, se reține cu titlu de exemplu ca, pentru justificarea cheltuielilor înregistrate în baza facturii nr. **000/2017** în valoare de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, au fost transmise organului de inspecție copia facturii externe, netradusa, din care rezulta ca au fost facturate „Others”- completat cu explicația „Tax consulting fees for expatriates as per encl. Excel file and invoices from I”, ceea ce ar reprezenta costuri pentru servicii prestate de persoane fizice, nerezidente, astfel cum rezulta în baza unor facturi emise de **I** și refacturate către **X**.

Din actele și documentele prezentate de societate nu rezulta natura serviciilor prestate, nu au fost prezentate situații de lucrări, nu se face dovada ca serviciile respective au fost efectuate în folosul activității **X** și nici nu se poate determina dacă aceste costuri sunt în sarcina societatii verificate sau ar trebui să fie suportate în fapt de către societatea ai caror salariați sunt delegații în cauza.

Se reține faptul ca, în momentul prezentării documentelor justificative, organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere pentru cheltuielile aferente prestării de servicii de către domnul **T**, domnul **U** și **V** având calitatea de administratori ai societății, respectiv pentru domnul **W**- cu atribuții în domeniul cercetării-dezvoltării.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au analizat toate documentele prezentate de **X** și acolo unde s-a impus s-a acceptat dreptul de deducere a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, fiind îndeplinite condițiile legale pentru deducerea acestora, cheltuielile fiind în scopul realizării operațiunilor impozabile ale societatii verificate.

În anul **2018**, **X** a dedus nejustificat cheltuieli înregistrate prin rulajul contului 628- „Alte servicii prestate de terti”, facturate de furnizorii afiliați **H**, **F**, **B**, **E** și **D**.

Cu titlu de exemplu, se reține ca, în ceea ce privește **H**, pentru justificarea cheltuielilor înregistrate în baza facturii nr. **000/2018** în valoare de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, societatea a prezentat copia facturii externe, netradusa, din care rezulta ca au fost facturate „PO ref.: #g= k399”- iar mai jos la explicații Expat 01-03/2018, ceea ce se presupune ca ar reprezenta unele costuri cu expatriatul **A1** în perioada **00-00** 2018.

Totodată, pentru justificarea cheltuielilor înregistrate în baza facturii nr. **000/2018** în valoare de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, societatea a prezentat

copia facturii externe, netradusa, din care rezulta ca au fost facturate „PO ref.: #g= k399”- iar mai jos la explicații “Charge for accrued expenses”, ceea ce ar reprezenta o taxa pentru cheltuielile acumulate cu costurile expatriatilor în perioada **00-00** 2018.

În ceea ce privește furnizorul **F**, se retine ca, pentru justificarea cheltuielilor înregistrate în baza facturii nr. **000/2018** în valoare de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, societatea a prezentat copia facturii externe, netradusa, din care rezulta ca au fost facturate „PO ref.: #g= k399, PO ref.:#g=K6620”- iar mai jos la explicații “Charge for accrued expenses”, ceea ce ar reprezenta o taxa pentru cheltuielile acumulate cu costurile expatriatilor în perioada **00-00** 2018.

Din actele și documentele prezentate de societate nu rezulta natura serviciilor prestate, nu au fost prezentate situații de lucrări, nu se face dovada ca serviciile respective au fost efectuate în folosul activității **X** din România și nici nu se poate determina dacă aceste costuri sunt în sarcina societății verificate sau ar trebui să fie suportate în fapt de către societatea al cărui salariat este delegatul în cauza.

În ceea ce privește furnizorul **B**, se retine ca, pentru factura **000/2018** în suma de **000** eur, echivalentul a **000 lei**, nu au fost prezentate documente.

Din actele și documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu rezulta natura activităților desfășurate de către delegații/detasatii prestatorului, nu au fost puse la dispoziție situații de lucrări, rapoarte de lucru și/sau alte asemenea, din care să rezulte ca aceste servicii au fost prestate în mod real și dacă astfel de servicii ar fi fost contractate în condițiile în care prestatorul ar fi fost o persoană independentă de grup.

De asemenea, pentru justificarea cheltuielilor înregistrate în baza facturii nr. **000/2018**, în valoare de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, societatea a prezentat copia facturii externe, netradusa, din care rezulta ca au fost facturate „Others”- completat cu explicația „Tax consulting fees for expatriates as per invoices from **J** for details see enclosed excel file”, ceea ce se presupune ca reprezintă costuri pentru servicii prestate de persoane fizice, nerezidente, astfel cum rezulta în baza unor facturi emise de **J** și refacturate către **X**.

În ceea ce privește furnizorul **E**, pentru justificarea cheltuielilor înregistrate în baza facturii nr. **000/2018** în valoare de **000 lei**, au fost transmise organelor de inspecție fiscală copia facturii externe, netradusa, cu un tabel cu numele expatriatilor, din care rezulta ca au fost facturate „Delegates costs”, ceea ce se presupune ca reprezintă costuri cu delegații pentru asigurări de sănătate și chestionarul de rezidență a taxelor convenite.

Pentru justificarea cheltuielilor inregistrate în baza facturii nr. **000/2018** în valoare de **000 lei**, societatea a prezentat copia facturii externe, netradusa, un tabel cu numele expatriatilor, din care rezulta ca au fost facturate „Delegates salary Q1 2018”, ceea ce ar reprezenta costuri cu salariile delegatilor pe trimestrul I 2018.

Societatea nu a prezentat alte documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate, in ce au constatat efectiv acestea si daca au fost necesare desfasurarii activitatii **X**.

In ceea ce priveste furnizorul **D**, pentru justificarea cheltuielilor inregistrate în baza facturii nr. **000/2018** în valoare de **000 euro**, echivalentul a **000 lei**, societatea a prezentat copia facturii externe, netradusa si un tabel cu numele expatriatilor, din care rezulta ca au fost facturate „Costs for Expatriates Services January 2018”, cu detalierea în anexa a serviciilor, respectiv costuri cu: salarii, salarii fără prima, salarii fără beneficii, vacanta/sarbatori, bonus anual, bonusuri la salarii, salarii suplimentare, salarii alte remuneratii, subventii pentru salarii, pensiune companie, rata beneficiilor sociale salarii fixe.

Din actele și documentele prezentate de societate nu rezulta natura serviciilor prestate, nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca serviciile respective au fost efectuate în folosul activitatii **X** și nici nu se poate determina dacă aceste costuri sunt în sarcina societatii din Romania sau ar trebui să fie suportate în fapt de către societatea ai caror salariati sunt delegatii în cauza.

Totodata, pentru justificarea cheltuielilor inregistrate în baza facturii nr. **000/2018** în valoare de **000 euro**, echivalentul a **000 lei**, societatea a prezentat copia facturii externe, netradusa, din care rezulta ca au fost facturate „Pers. Costs **000/2018**”, ceea ce se presupune ca reprezintă costuri cu personalul în luna **00** 2018.

Din actele și documentele puse la dispoziție nu rezulta natura serviciilor prestate, nu se face dovada ca serviciile respective au fost efectuate în folosul activitatii **X** și nici nu se poate determina dacă aceste costuri sunt în sarcina societatii verificate.

Ca si in anii trecuti, verificati de organele de inspectie fiscala, acestea au acordat drept de deducere la calculul impozitului pe profit pentru cheltuielile aferente persoanelor cu atributii de administratori ai societatii sau care isi desfasurau activitatea in cercetare dezvoltare.

In concluzie, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile provenite din facturile pentru care nu au fost prezentate documente justificative care sa prezinte un anumit grad de exactitate

și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate și pentru care societatea nu a prezentat documente relevante și incontestabile din care să rezulte că serviciile achiziționate sunt prestate în interesul său, îi sunt necesare și sunt aferente activității economice desfășurate.

Din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că la nivelul societății verificate, nu s-ar fi contractat astfel de servicii și nu ar fi fost acceptate asemenea cheltuieli în lipsa unor relații de dependență existente între prestator și beneficiar. Astfel de activități, reprezintă aport, suport și asistență, acordate de firmele din grup, pentru dezvoltarea continuă a entității afiliate din România, cu scopul de a realiza beneficiu pentru acționari care se transferă acestora prin dividende, ci nu în mod injust prin transferul pe costuri sub forma de servicii.

Societatea susține că solicitarea echipei de inspecție fiscală a prezentării documentelor care să ateste munca efectiv prestată pentru toate persoanele detașate în cadrul **X** este excesivă. Aceste informații există și pot fi verificate, însă este nevoie de timp pentru a putea fi puse la dispoziție, explicate, fiind vorba de documente interne de lucru, și apoi analizate corespunzător.

Totodată, **X** arată că organele de inspecție fiscală au ignorat prevederile art.21 alin.2 lit.e și alin.4 lit.l din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art.25 alin.2 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care sunt aplicabile spetei verificate.

Însă, se reține, că societatea nu a prezentat rapoarte de lucru aferente timpului alocat fiecărui serviciu și rezultatele obținute, comenzile în baza cărora s-au realizat activitățile și din care să rezulte necesitatea prestării acestora pentru entitatea solicitantă, modul în care s-a cuantificat volumul muncii prestate de prestatorul de servicii.

Se reține că, pentru a fi considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, societatea trebuie să facă dovada că deține documente justificative, apte de a fi înregistrate în contabilitate și de a produce efecte juridice, respectiv documente care să conțină toate elementele necesare identificării operațiunii economice efectuate, atât sub aspectul identității partilor, cât și sub aspectul conținutului său, cantitativ și valoric.

Potrivit prevederilor legale aplicabile în speta, deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.



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

Potrivit dispozițiilor imperative ale legii, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada prestării serviciilor.

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

Se reține ca obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Astfel, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal intangibilitatea acestora și imposibilitatea prefigurării lor cât mai exacte și cât mai fidele, precum și varietatea acestora, s-a impus stabilirea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor cu serviciile prestate, la calculul profitului impozabil.

Se reține că încheierea contractului între părți, cu respectarea clauzelor contractuale, reprezintă voința juridică a părților privind prestarea serviciilor, iar **existența contractului și deținerea unor facturi**, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere al acestor cheltuieli cu serviciile prestate, la calculul profitului impozabil, înscrise în factura primită.

Contribuabilul trebuie să justifice cu documente atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care serviciile sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

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

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca*

pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

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

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit cărora:

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

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

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”

Totodata, Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.740 din 22 februarie 2018 a hotărât că pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, acestea trebuie să aibă ca temei un contract încheiat între părți, să fie efectiv prestate și să fie necesare beneficiarului lor în raport de specificul activităților desfășurate (conform art. 21 alin. 1 și alin. 4 lit. m) Cod fiscal și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal).

În speță, instanța a constatat caracterul generalist al înscrisurilor depuse pentru justificarea deductibilității (contractul de consultanță privind accesarea fondurilor structurale și de coeziune europene, însoțit de anexe, comenzi și

facturile aferente, precum și de procesele-verbale de recepție), care, deși fac referire la obiectul general al contractului, nu relevă în concret în ce au constat aceste servicii, în condițiile în care procedura de accesare a fondurilor structurale are un caracter complex, și fără a prezenta eventuale rapoarte de lucru aferente timpului alocat fiecărui serviciu, în condițiile în care facturile au fost emise pentru ore lucrate, iar comenzile aferente contractului au în vedere diferite activități cum ar fi „pregătire elaborare proiect”, „documentare în vederea realizării proiectului”, „stabilirea parteneriatelor, elaborarea proiectelor” și „elaborarea proiectului-finalizare”.

Astfel, având în vedere cele de mai sus se reține că derularea contractelor și desfășurarea operațiunilor comerciale care izvorăsc din înțelegerea părților nu ar fi avut loc dacă nu ar fi existat legăturile de capital dintre acestea, respectiv dacă entitățile ar fi fost entități independente.

Potrivit prevederilor legislației fiscale din țara noastră, în cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului, între persoanele afiliate, costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar.

Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețurile bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.

Serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla precizare a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, întrucât persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Prin urmare aceste activități desfășurate în cadrul Grupului nu conduc la obținerea de beneficii de către societatea din România, eventual doar la obținerea unor beneficii incidentale și nu pot fi atribuite unor anumite servicii specifice, ele fiind efectuate în virtutea relației juridice existente între furnizori și **X** din România, respectiv de persoane juridice afiliate, definite la art.7 din Codul fiscal.

Astfel, nu se demonstrează necesitatea înregistrării de costuri de către **X** legate de acest gen de servicii, care nu sunt prestate în scopul desfășurării activității economice a societății și care reprezintă în fapt costuri generale de administrare, management, control, care trebuie deduse la nivel central prin

intermediul societatii -mama in numele grupului, ca un tot unitar.

Se reține că astfel de servicii pot fi acordate de societatea mamă sau de societăți specializate din cadrul grupului în virtutea faptului că societatea face parte din grup și aplică în practică politica grupului contribuind astfel la creșterea imaginii (brand-ului) grupului, respectiv la dezvoltarea grupului din punct de vedere teritorial și economic.

Se reține că o activitate intra-grup poate fi efectuată în legătură cu membrii grupului, chiar dacă aceștia nu au nevoie de activitatea respectivă și nu ar fi dispusi să plătească pentru ea, dacă ar fi companii independente. O astfel de activitate este o activitate pe care un membru al grupului (de regulă societatea-mamă sau un holding regional al companiei) o realizează numai datorită participărilor pe care le deține în unul sau mai mulți membri ai grupului dar care nu justifică plata costurilor de către companiile beneficiare în legătură cu administrarea cărora au fost angajate aceste costuri de către acționari.

Astfel, punând în balanță avantajele pe care societatea din România le are ca urmare a ralierei la Grup (în domeniul producției, vânzării produselor etc.) în raport cu obligațiile ce revin acesteia ca urmare a intrării în Grup (aplicarea politicii de grup în toate domeniile) astfel de servicii de consultanță și asistență pot reprezenta servicii inerente pentru toate societățile care fac parte din grup.

În același sens sunt și prevederile pct. 7.13 din Ghidul OCDE unde se prevede că niciun serviciu intra-grup nu poate fi considerat ca fiind furnizat atunci când beneficiarului este *“atribuit doar acestuia ca fiind parte a unui grup mai mare și nu oricărei activități specifice furnizate”*.

Se reține și aspectul conform căruia documentele atașate la contestație, constând în contracte, facturi netraduse și diverse tabele, reprezintă documente vizualizate de organele de inspecție fiscală la inspecția fiscală și care au fost avute în vedere la stabilirea cheltuielilor cu aceste servicii ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Prin urmare, față de cele prezentate mai sus se reține că în situația în care societatea nu ar fi făcut parte din cadrul Grupului nu ar fi contractat astfel de servicii și prin urmare aceste prestări au fost contractate doar în baza relației juridice care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entitățile grupului.

Astfel de servicii desfășurate în cadrul Grupului nu pot conduce la obținerea de beneficii de către societatea verificată, acestea fiind de natură a îndruma societățile din cadrul grupului prin utilizarea serviciilor suport ale grupului și aplicării politicii de grup și nu pot fi atribuite unor servicii specifice, fiind efectuate în virtutea relației juridice existente între furnizorul afiliat și

societatea verificata, respectiv de persoane juridice afiliate, definite la art.7 din Codul fiscal.

În același sens sunt și prevederile punctului 7.9 din Ghidul OCDE „*intr-un numar limitat de cazuri, o activitate intra-grup poate fi efectuata in legatura cu membrii ai grupului, chiar daca acestia nu au nevoie de activitatea respectiva (si nu ar fi dispusi sa plateasca pentru ea daca ar fi companii independente). O astfel de activitate ar fi o activitate pe care un membru al grupului (de regula societatea-mama sau un holding regional al companiei) o realizeaza numai datorita participatiilor pe care le detine in unul sau mai multi membri ai grupului, altfel spus in calitatea sa de actionar. Acest tip de activitate nu ar justifica plata costurilor de catre companiile beneficiare in legatura cu administrarea carora au fost angajate aceste costuri de catre actionari.*”

De asemenea prevederile art.9 din Modelul Convenției OECD stipulează:

„Atunci cand a) o companie a unui Stat Contractant participa direct sau indirect in managementul, controlul sau capitalul unei companii a celuilalt Stat Contractant, sau

b) aceleasi persoane participa direct sau indirect in managementul, controlul sau capitalul unei companii a unui Stat Contractant si al unei companii a celuilalt Stat Contractant,

si in ambele cazuri se creaza sau se impun conditii intre cele doua companii in relatiile comerciale sau financiare pe care le au acestea, conditii ce difera de cele ce s-ar fi creat intre companii independente, atunci toate profiturile ce s-ar fi acumulat la una dintre companii in lipsa acestor conditii, dar din cauza acestor conditii nu s-au realizat, pot fi incluse in profiturile companiei si impozitate in consecinta”.

Totodata, se retin prevederile pct. 1.6 din Liniilor directoare privind preturile de transfer emise de catre OCDE, potrivit carora “*Enuntarea ferma a principiului lungimii de brat sa gaseste in aliniatul 1 al Articolului 9 al Conventiei Fiscale Model a OCDE: ..*”atunci cand conditiile create sau impuse intre doua companii afiliate in relatiile lor comerciale sau financiare difera de acelea care ar fi fost create intre companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, in 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.”

Totodata la pct. 2.3 se precizeaza ca:”*Articolul 9 indica ca aliniatul 1 autorizeaza o administratie fiscala in scopul calcularii obligatiilor fiscale, sa*

*rescrie conturile unei companii afiliate daca, ca rezultat al relatiei speciale dintre companii, conturile nu reflecta profiturile impozabile generate in acel Stat.*

*Profiturile impozabile reale sunt cele care s-ar fi obtinut in absenta conditiilor ce nu sunt la lungime de brat.”*

Se mai retine si aspectul ca organele de inspectie fiscala, pe intreaga perioada verificata, respectiv 2014-2018, au analizat fiecare factura provenita de la entitatile afiliate si documentele prezentate de societate in justificarea serviciilor prestate de acestea si acolo unde a fost cazul, atunci cand au fost prezentate documente justificative, dreptul de deductie al cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, a fost acordat.

Astfel, se retine ca, pentru o parte din serviciile facturate de entitatile afiliate, nu exista o legatura directa intre serviciile prestate si contravaloarea acestora, contravaloare care a fost inregistrata de societate in contabilitate ca fiind cheltuiala deductibila fiscal, in suma de **000 lei**, iar societatea nu a justificat cu documente prevazute de legislatia fiscala pentru justificarea prestarilor de servicii, din care sa rezulte in detaliu natura serviciului prestat, locul in care au fost prestate serviciile, intervalul de timp in care s-au realizat acestea, persoanele care au prestat efectiv aceste servicii, comenzile in baza carora s-au realizat activitatile si din care sa rezulte necesitatea prestarii acestora pentru entitatea solicitanta, modul in care s-a cuantificat volumul muncii prestate de prestatorul de servicii.

Societatea sustine ca necesitatea unei achizitii constituie o decizie exclusiva a organelor de conducere si de administrare ale **X**, reprezentand o decizie de afaceri care se bazeaza pe considerente de oportunitate legate de buna desfasurare a activitatii economice.

Or, contrapartida unei decizii de gestiune, respectiv incheierea unui contract intre parti, este analizată în functie de interesul propriu al societății care o emite. Interesul propriu al unei societăți este apreciat raportat la compensatia care îi revine din faptul relatiilor sale directe cu societatea contractantă, aspect la care societatea contestatara nu face nicio referire, nerezultând din documentele de la dosarul cauzei sau din argumentele societății că a beneficiat de aceste servicii in folosul activitatii sale sau că a avut oricare alt avantaj.

Se retine ca societatea a dispus cheltuieirea unor sume semnificative pentru achizitia unor servicii care nu au adus niciun beneficiu, fapt care depășeste limitele rezonabile ale principiului libertății comerciale si contractuale stabilite de catre parti.

Potrivit doctrinei, orice acte dezinteresat sau liberalitate consimtite de o

societate comercială în afara dispozițiilor privind sponsorizarea sau mecenatul constituie o prezumție de încălcare a interesului social dacă nu se poate justifica obținerea unui avantaj în schimb, iar contribuabilul nu a justificat decât un avantaj derizoriu, respectiv plata unor servicii care au fost facturate doar prin prisma apartenenței la un grup. Dacă societatea ar fi fost independentă nu ar fi plătit pentru aceste servicii.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că societatea avea posibilitatea ca în susținerea contestației, să probeze cu documente justificative și anume, faptul că deține documente/înscrisuri din care să rezulte că serviciile facturate au fost efectiv prestate și sunt aferente operațiunilor taxabile, respectiv obținerii de venituri impozabile, din analiza cărora să se poată stabili cu certitudine serviciile prestate care au fost facturate și pentru care aceasta și-a exercitat dreptul de deducere. Toate aceste documente trebuie să fie întocmite conform legii, confirmate și acceptate atât de beneficiar, cât și de prestator.

Or, potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispozițiile legiuitorului se interpretează în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul operațiunilor taxabile, criteriul fundamental al deductibilității. Simpla prezentare a facturii nu este suficientă, societatea trebuie să justifice că serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizate în folosul operațiunilor taxabile, respectiv obținerii de venituri impozabile.

Societatea susține ca toate persoanele care au fost detașate la societate sunt specialiști de care avea nevoie și care au desfășurat activități în beneficiul X. Susține ca pentru anumite posturi din Organigrama X s-a apelat la solicitarea de personal detașat temporar, pentru care au fost achitate toate impozitele pe salariu aferente activității desfășurate în România, conform legislației în vigoare.

Însă, societatea nu a prezentat dovezi ale prestării serviciului prin prezentarea de rapoarte de lucru, situații de lucrări, devize de execuție, procese verbale de recepție și/sau orice alte documente care să ateste realitatea și necesitatea prestării serviciilor facturate iar pe de altă parte, nu prezintă nicio dovadă din care să reiasă motivul și scopul pentru care este necesară utilizarea doar unor persoane cu funcții de conducere.

Se reține faptul că, nici în susținerea contestației, X nu a depus niciun document care să contrazică aspectele constatate de inspectia fiscală

referitoare la necesitatea și oportunitatea serviciilor facturate de entitățile afiliate, respectiv documente prin care să demonstreze că serviciile menționate s-au materializat în realizarea de operațiuni impozabile, deși potrivit art.206 și art.213 din Codul de procedură fiscală avea această posibilitate.

Ca atare, afirmația că achiziția serviciilor s-a realizat în scopul activității economice nu este suficientă din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrală, nelimitată și necondiționată a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, așa cum pretinde în esență societatea contestatoare, căta vreme există prevederi legale exprese care instituie dreptul de deducere.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare.În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.*

*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. (...).”*

Incidente sunt și prevederile art.276 alin.(1) și (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

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

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, principiul fiind consfințit de art.249 “cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art.250 “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate



*face prin înscrieri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

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

În ceea ce privește invocarea art.6 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, cu referire la faptul că în cadrul inspecției fiscale anterioare la care societatea a fost suspusă, finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2018**, cheltuielile cu personalul detașat au fost verificate în detaliu și acceptate din punct de vedere al deductibilității fiscale la nivel de impozit pe profit, se reține faptul că actuala inspecție fiscală s-a desfășurat potrivit prevederilor art.6 alin.(1), art.7 alin.(2) și (3) și art.73, precum și art.55 alin.(2) și art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 6**

*Exercitarea 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. 7**

*Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*

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

**ART. 55**

*Mijloace de probă*

*(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de constatări la fața locului;
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

#### ART. 113

##### Obiectul inspecției fiscale

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

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil.

Asa cum este mentionat si in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, in temeiul art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art. 7 din acelasi act normativ, echipa de inspectie a analizat in mod obiectiv toate actele si documentele prezentate de societate, in vederea examinarii tuturor starilor de fapt si raporturilor juridice care sunt relevante pentru impozitare, in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Mai mult, urmare demersurilor efectuate de Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor, în virtutea rolului activ, la organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finanțelor Publice Y cu privire la aplicarea art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare, acestea au comunicat ca „nu au fost identificate niciunde, în actul administrativ anterior, soluții fiscale sau pronuntari explicite, cu referire la ceea ce petenta invoca.”

Prin urmare, constatările și concluziile inspecției fiscale care face obiectul cauzei, s-a bazat exclusiv pe acte, documente, informații, explicații și situații puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, toate acestea fiind analizate în mod obiectiv și în raport cu prevederile legale aplicabile spetei.

Astfel, având în vedere că argumentele contestatarii nu sunt în măsură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat 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 formulată de societate, pentru cheltuielile în suma de **000 lei** care au condus la stabilirea impozitului pe profit suplimentar prin Decizia de impozitare nr.**000/2020**.

**2. Referitor la cheltuielile în suma de 000 lei, reprezentând stimulente fiscale calculate de societate pentru activități de cercetare dezvoltare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care societatea nu a prezentat acte și/sau documente, situații și/sau explicații relevante care să justifice aplicarea stimulentului fiscal.**

### **Perioada verificată :2014-2018**

**In fapt**, conform situațiilor transmise de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile înregistrate de **X**, din activitatea de cercetare-dezvoltare sunt transferări de costuri conform politicilor din cadrul grupului prin alocarea acestora în cote lunare de 1/12 din valoarea bugetată pentru anul în curs și ulterior, printr-o notă de reglare, după ce se calculează costurile totale anuale, se facturează diferența (cu plus sau cu minus, după caz) prin comparație cu ceea ce a fost bugetat.

Totodată, s-a constatat că rezultatele activităților de cercetare- dezvoltare sunt pe tot parcursul derulării proiectelor și, ulterior, la finalizarea acestora, proprietatea intelectuală exclusivă a beneficiarului și dreptul urmare riscurile și finanțarea în legătură cu proiectele sunt în sarcina beneficiarului, nu a prestatorului.

Având în vedere cele de mai sus s-a constatat faptul că dreptul beneficiarului în ceea ce privește stimulentele fiscale îi aparține societății afiliate în

calitate de initiator al comenzii si proprietar de drept al rezultatelor, nu societatii verificate care are calitate de prestator.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a intocmit in mod eronat declaratia rectificativa 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2014 si anului 2015 in sensul ca, raportat la situatia de fapt si temeiul de drept, a in scris nejustificat la randul 18- Alte sume deductibile, sumele reprezentand Deduceri suplimentare pentru cercetare- dezvoltare.

Totodata, in perioada 2016-2018, societatea a calculat si evaluat ceea ce reprezinta cheltuieli eligibile aferente activitatilor de cercetare-dezvoltare, fara sa prezinte acte si/sau documente, situatii si/sau explicatii relevante in cauza, prin care sa justifice aplicarea stimulentului fiscal.

**X** nu a prezentat niciun raport si/sau expertiza care sa ateste incadrarea activitatilor ca fiind din categoria celor de cercetare-dezvoltare, in conformitate cu prevederile art. 5 din Anexa privind aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, aprobate prin art. 1 din Ordinul 1056/4435/2016 din 5 iulie 2016, ordin emis în temeiul art. 20 alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat ca societatea verificata (din datele și informațiile transmise organelor de inspectie fiscala) nu a luat în calcul, în sensul excluderii de la calculul cheltuielilor eligibile, acele cheltuieli generate de costurile generate de persoanele nerezidente, detasati la subsidiara din Romania.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala nu au admis aplicarea stimulentului fiscal pentru cheltuielile in suma de **000 lei**, avand in vedere prevederile art. 19<sup>1</sup> alin. 1-alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare, art. 20 alin.1-alin.6 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare, Ordinul nr. 1056/4435/2016 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, Ordinul nr. 2086/4504 din 6 august 2010 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la determinarea profitului impozabil.

**In drept**, in perioada 2014-2015, sunt aplicabile prevederile art.19<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare, potrivit carora:

*“Deduceri pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare*

*(1) La calculul profitului impozabil, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare se acordă următoarele stimulente fiscale:*

a) deducerea suplimentară la calculul profitului impozabil, în proporție de 50%, a cheltuielilor eligibile pentru aceste activități; deducerea suplimentară se calculează trimestrial/anual; în cazul în care se realizează pierdere fiscală, aceasta se recuperează potrivit dispozițiilor art. 26;

b) aplicarea metodei de amortizare accelerată și în cazul aparaturii și echipamentelor destinate activităților de cercetare-dezvoltare.

(2) În aplicarea prevederilor prezentului articol se elaborează norme privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare, aprobate prin ordin comun al ministrului finanțelor publice și al ministrului educației, cercetării și inovării.

(3) Stimulentele fiscale se acordă pentru activitățile de cercetare-dezvoltare care conduc la obținerea de rezultate ale cercetării, valorificabile de către contribuabili, efectuate atât pe teritoriul național, cât și în statele membre ale Uniunii Europene sau în statele care aparțin Spațiului Economic European.

(4) Activitățile de cercetare-dezvoltare eligibile pentru acordarea deducerii suplimentare la determinarea profitului impozabil trebuie să fie din categoriile activităților de cercetare aplicativă și/sau de dezvoltare tehnologică, relevante pentru activitatea industrială sau comercială desfășurată de către contribuabili.

(5) Stimulentele fiscale se acordă separat pentru activitățile de cercetare-dezvoltare din fiecare proiect desfășurat.”

Referitor la stimulentele fiscale, legislația în vigoare cu incidență în perioada 2014-2015, respectiv Ordinul nr. 2086/4504 din 6 august 2010 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la determinarea profitului impozabil prevede următoarele:

#### **ART. 1**

Stimulentele fiscale pentru activitățile de cercetare-dezvoltare reprezintă reducerea profitului impozabil de care pot beneficia contribuabilii, prin deducerea suplimentară, în proporție de 50%, a cheltuielilor efectuate de aceștia în anul fiscal respectiv, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, precum și prin aplicarea metodei de amortizare accelerată în cazul aparaturii și echipamentelor destinate activităților de cercetare-dezvoltare.

#### **ART. 2**

(2) Stimulentele fiscale se acordă și contribuabililor care desfășoară activități de cercetare-dezvoltare printr-un acord de alocare a acestor activități în cadrul grupului, în situația în care și aceștia primesc din partea grupului drepturi depline de a folosi rezultatele cercetării în activitățile lor.

(4) Valorificarea se poate realiza atât în folosul propriu, prin preluarea în activitatea proprie a rezultatelor cercetării, conform cerințelor activității industriale sau comerciale desfășurate de contribuabil, cât și prin vânzarea rezultatelor cercetării sau exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală rezultate.

(5) În situația în care o parte din activitățile de cercetare-dezvoltare sunt efectuate de un terț, la comandă, stimulentele fiscale se acordă inițiatorului comenzii.

### ART. 3

(1) Cheltuielile eligibile luate în calcul la acordarea deducerii suplimentare la determinarea profitului impozabil sunt următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea sau cu închirierea imobilizărilor corporale și necorporale sau o parte din aceste cheltuieli aferentă perioadei de utilizare a imobilizărilor corporale și necorporale la activități de cercetare-dezvoltare;

b) cheltuielile cu personalul care participă la activități de cercetare-dezvoltare, inclusiv la activități conexe în sprijinul acestora (documentare, efectuarea de studii, experimente, măsurători, încercări, schimb de experiență);

c) cheltuielile cu întreținerea și reparațiile imobilizărilor corporale și necorporale prevăzute la lit. a);

d) cheltuielile de exploatare, inclusiv: cheltuieli cu serviciile executate de terți, cheltuieli cu materialele consumabile, cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar, cheltuieli cu materiile prime, piese, module, componente, cheltuieli privind animalele de experiment, precum și alte produse/bunuri similare folosite la activități de cercetare-dezvoltare;

e) cheltuielile de regie, care pot fi alocate direct rezultatelor cercetării sau proporțional, prin utilizarea unei chei de repartizare; cheia de repartizare este cea folosită de contribuabili pentru repartizarea cheltuielilor comune:

e1) în categoria cheltuielilor de regie alocate direct pot fi incluse costurile pentru: chiria locației unde se desfășoară activitățile de cercetare-dezvoltare, asigurarea utilităților, cum sunt: apă curentă, canalizare, salubritate, energie electrică și termică, gaze naturale corespunzătoare suprafeței utilizate pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, precum și cheltuieli pentru consumabile și birotică, multiplicare și fotocopiare, servicii poștale și de curierat, telefon, facsimile, internet, transport, depozitare, aferente activităților de cercetare-dezvoltare necesare pentru obținerea rezultatelor cercetării;

e2) în categoria cheltuielilor de regie alocate prin cheie de repartizare pot fi incluse costurile pentru: servicii administrative și de contabilitate, servicii poștale și telefonice, servicii pentru întreținerea echipamentelor și sistemelor IT,

*multiplicare și fotocopiere, consumabile și birotică, chiria locației unde se desfășoară activitățile proiectului, asigurarea utilităților, cum sunt: apă curentă, canalizare, salubritate, energie electrică și termică, gaze naturale, și alte cheltuieli necesare pentru implementarea proiectului.*

*(2) În situația în care cheltuielile prevăzute la alin. (1) lit. a) - d) nu sunt înregistrate în totalitate pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, acestea vor fi alocate prin utilizarea unei chei de repartizare stabilite de contribuabil.*

*(3) În situația în care cheltuielile de dezvoltare se capitalizează potrivit reglementărilor contabile aplicabile, deducerea fiscală se poate aplica în perioada fiscală în care acestea sunt înregistrate sau în perioada în care sunt transferate drept cheltuieli în contul de profit și pierdere.*

#### **ART. 5**

*Activitățile de cercetare-dezvoltare eligibile pentru acordarea deducerii suplimentare la determinarea profitului impozabil trebuie să îndeplinească, cumulativ, următoarele condiții:*

*a) sunt cuprinse într-un proiect, care conține cel puțin următoarele elemente: obiectivul stabilit, perioada de desfășurare, domeniul de cercetare, sursele de finanțare, categoria rezultatului (de exemplu: studii, scheme, tehnologii, produse informatice, rețete și altele asemenea), caracterul inovativ (de exemplu: produs nou/modernizat, tehnologie nouă/modernizată, serviciu nou/modernizat);*

*b) sunt din categoria cercetării industriale sau a dezvoltării experimentale.*

#### **ART. 5<sup>1</sup>**

*Pentru definitivarea valorii stimulentele fiscale la calculul profitului impozabil într-un an fiscal, contribuabilii pot solicita efectuarea unei certificări/expertize privind îndeplinirea condițiilor de acordare a acestora, de către experți incluși în Registrul experților pe domenii de cercetare-dezvoltare, constituit de către Ministerul Educației și Cercetării Științifice, pe baza propunerilor Colegiului Consultativ pentru Cercetare-Dezvoltare și Inovare. Constituirea registrului și metodologia de certificare/expertizare se stabilesc prin ordin al ministrului educației și cercetării științifice.*

#### **ART. 6**

*În vederea determinării sumei ce reprezintă deducerea suplimentară la calculul profitului impozabil, cheltuielile eligibile prezentate la [art. 3](#) se însumează și se vor înscrie în registrul de evidență fiscală.*

#### **ART. 7**

*Amortizarea accelerată în cazul aparaturii și echipamentelor destinate activităților de cercetare-dezvoltare se realizează conform prevederilor [art. 24](#) alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și*

completările ulterioare. Aparatura și echipamentele sunt cele prevăzute în subgrupele 2.1 și 2.2 din [Catalogul](#) privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

#### ART. 9

În sensul prezentelor norme, expresiile sau termenii folosiți au următoarele sensuri:

1. *activități de cercetare-dezvoltare\*1)* - activități creative, sistematice, cu scopul de a crește nivelul de cunoaștere pentru a crea aplicații noi. Criteriul de bază pentru a distinge activitățile de cercetare-dezvoltare de alte activități este prezența unui element semnificativ de noutate în soluționarea unei probleme incerte științific sau tehnologic, soluția nefiind evidentă pentru cineva familiarizat cu cunoștințele și tehnicile uzuale din domeniu;

a) *cercetare industrială* - cercetare sau investigație critică planificată în scopul dobândirii de cunoștințe și competențe noi pentru elaborarea unor noi produse, procese ori servicii sau pentru realizarea unei îmbunătățiri semnificative a produselor, proceselor ori serviciilor existente. Aceasta cuprinde crearea de părți componente pentru sisteme complexe și poate include construcția de prototipuri în laborator sau într-un mediu cu interfețe simulate ale sistemelor existente, precum și de linii-pilot, atunci când acest lucru este necesar pentru cercetarea industrială și, în special, pentru validarea tehnologiilor generice;

b) *dezvoltare experimentală* - activitatea sistematică prin care, pornind de la cunoștințe dobândite din cercetare și/sau de la experiența practică, se urmărește producerea de noi materiale, produse sau dispozitive, instituirea de noi procese, sisteme și servicii sau îmbunătățirea substanțială a celor existente; definiția dezvoltării experimentale include conceptul de dezvoltare tehnologică, respectiv realizarea de noi produse, procese sau servicii, incluzând fabricarea modelului experimental și a primului prototip, care nu pot fi utilizate în scopuri comerciale, precum și activități de inginerie a sistemelor, de inginerie și proiectare tehnologică;

2. *proiect\*2)* - modalitatea de atingere a unui obiectiv al unui program, cu un scop propriu bine stabilit, care este prevăzut să se realizeze într-o perioadă determinată, utilizând resursele alocate, și căruia îi este atașat un set propriu de reguli, obiective și activități;

3. *rezultatele cercetării\*3)* - rezultatele activităților de cercetare-dezvoltare, precum:

a) *documentații, studii, lucrări, planuri, scheme și altele asemenea;*

b) *tehnologii, procedee, produse informatice, rețete, formule, metode și altele asemenea;*



c) obiecte fizice, inclusiv modele experimentale, prototipuri, precum și instalații-pilot;

d) colecții și baze de date conținând înregistrări analogice sau digitale, izvoare istorice, eșantioane, specimene, fotografii, observații, roci, fosile și altele asemenea, împreună cu informațiile necesare arhivării, regăsirii și precizării contextului în care au fost obținute.

Rezultatele cercetării pot fi protejate prin drepturi de proprietate intelectuală și industrială: brevete de invenție, certificate de înregistrare a desenelor și modelelor industriale, altele asemenea;

Începând cu anul 2016 sunt aplicabile prevederile art.20 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Deduceri pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare*

(1) La calculul rezultatului fiscal, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, definite potrivit legii, se acordă următoarele stimulente fiscale:

a) deducerea suplimentară la calculul rezultatului fiscal, în proporție de 50%, a cheltuielilor eligibile pentru aceste activități; deducerea suplimentară se calculează trimestrial/anual; în cazul în care se realizează pierdere fiscală, aceasta se recuperează potrivit dispozițiilor art. 31;

b) aplicarea metodei de amortizare accelerată și în cazul aparaturii și echipamentelor destinate activităților de cercetare-dezvoltare.

(2) Stimulentele fiscale se acordă, cu respectarea legislației în materia ajutorului de stat, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare desfășurate în scopul obținerii de rezultate ale cercetării, valorificabile de către contribuabil, activități efectuate atât pe teritoriul național, cât și în statele membre ale Uniunii Europene sau în statele care aparțin Spațiului Economic European.

(3) Activitățile de cercetare-dezvoltare eligibile pentru acordarea deducerii suplimentare la determinarea rezultatului fiscal trebuie să fie din categoriile activităților de cercetare aplicativă și/sau de dezvoltare tehnologică, relevante pentru activitatea desfășurată de către contribuabili.

(4) Stimulentele fiscale se acordă separat pentru activitățile de cercetare-dezvoltare din fiecare proiect desfășurat.

(5) În aplicarea prevederilor prezentului articol se elaborează norme privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare, aprobate prin ordin\*) comun al ministrului finanțelor publice și al ministrului educației și cercetării științifice.

*(6) Deducerile prevăzute de acest articol nu se recalculează în cazul nerealizării obiectivelor proiectului de cercetare-dezvoltare.”*

Totodata, Ordinul 1056/2016 – Norme privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, prevede urmatoarele:

*“ART. 1*

*(1) Contribuabilii plătitori de impozit pe profit beneficiază de stimulentele fiscale prevăzute de [art. 20](#) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, definite prin prezentele norme, desfășurate prin mijloace proprii sau în colaborare/asociere/acord, în scopul valorificării.*

*(2) Stimulentele fiscale pentru activitățile de cercetare-dezvoltare reprezintă reducerea rezultatului fiscal de care pot beneficia contribuabilii, prin deducerea suplimentară, în proporție de 50%, a cheltuielilor efectuate de aceștia în anul fiscal respectiv, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, precum și prin aplicarea metodei de amortizare accelerată în cazul aparaturii și echipamentelor destinate activităților de cercetare-dezvoltare.*

*ART. 2*

*(1) Stimulentele fiscale se acordă pentru activitățile de cercetare-dezvoltare desfășurate atât pe teritoriul național, cât și în statele membre ale Uniunii Europene sau în statele care aparțin Spațiului Economic European.*

*(2) Valorificarea se poate realiza atât în folosul propriu, prin preluarea în activitatea proprie a rezultatelor cercetării, conform cerințelor activității industriale sau comerciale desfășurate de contribuabil, cât și prin vânzarea rezultatelor cercetării sau utilizarea acestora în prestarea de servicii ori executarea de lucrări, precum și prin exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală rezultate.*

*(3) În situația în care activitățile de cercetare-dezvoltare sunt desfășurate de mai mulți contribuabili prin colaborare/asociere/acord, stimulentele fiscale se acordă fiecăruia dintre aceștia, pe baza cheltuielilor eligibile efectuate. Cheltuielile eligibile efectuate de un contribuabil nu sunt luate în calcul la stabilirea stimulentei fiscale acordate celorlalți contribuabili.*

*(4) În situația în care o parte dintre activitățile de cercetare-dezvoltare efectuate de un contribuabil sunt efectuate de un terț, la comanda sa, stimulentele fiscale se acordă acestuia, dacă sunt îndeplinite condițiile din prezentul ordin, iar contribuabilul beneficiar nu va lua la calculul propriului stimulent fiscal cheltuielile înregistrate din partea acestui terț.*

*(5) Deducerile nu se recalculează în cazul nerealizării obiectivelor proiectului de cercetare-dezvoltare.*

### ART. 3

(1) Cheltuielile eligibile luate în calcul la acordarea deducerii suplimentare la calculul rezultatului fiscal sunt următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea sau cu închirierea imobilizărilor corporale și necorporale sau o parte din aceste cheltuieli aferentă perioadei de utilizare a imobilizărilor corporale și necorporale la activități de cercetare-dezvoltare;

b) cheltuielile cu personalul care participă la activități de cercetare-dezvoltare, inclusiv la activități conexe în sprijinul acestora (documentare, efectuarea de studii, experimente, măsurători, încercări, schimb de experiență);

c) cheltuielile cu întreținerea și reparațiile imobilizărilor corporale și necorporale prevăzute la lit. a);

d) cheltuielile de exploatare, inclusiv: cheltuieli cu serviciile executate de terți, cheltuieli cu materialele consumabile, cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar, cheltuieli cu materiile prime, piese, module, componente, cheltuieli privind animalele de experiment, precum și alte produse, procese sau servicii similare folosite la activități de cercetare-dezvoltare;

e) cheltuielile de regie, care pot fi alocate direct rezultatelor cercetării sau proporțional, prin utilizarea unei chei de repartizare; cheia de repartizare este cea folosită de contribuabili pentru repartizarea cheltuielilor comune:

1. în categoria cheltuielilor de regie alocate direct pot fi incluse costurile pentru: chiria locului unde se desfășoară activitățile de cercetare-dezvoltare, asigurarea utilităților, cum sunt: apă curentă, canalizare, salubritate, energie electrică și termică, gaze naturale corespunzătoare suprafeței utilizate pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, precum și cheltuieli pentru consumabile și birotică, multiplicare și fotocopiare, servicii poștale și de curierat, telefon, facsimile, internet, transport, depozitare, aferente activităților de cercetare-dezvoltare necesare pentru obținerea rezultatelor cercetării;

2. în categoria cheltuielilor de regie alocate prin cheie de repartizare pot fi incluse costurile pentru: servicii administrative și de contabilitate, servicii poștale și telefonice, servicii pentru întreținerea echipamentelor și sistemelor IT, multiplicare și fotocopiare, consumabile și birotică, chiria locației unde se desfășoară activitățile proiectului, asigurarea utilităților, cum sunt: apă curentă, canalizare, salubritate, energie electrică și termică, gaze naturale, și alte cheltuieli necesare pentru implementarea proiectului.

(2) În situația în care cheltuielile prevăzute la alin. (1) lit. a) - d) nu sunt înregistrate în totalitate pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, acestea vor fi alocate prin utilizarea unei chei de repartizare stabilite de contribuabil.

(3) În situația în care cheltuielile de dezvoltare se capitalizează potrivit reglementărilor contabile aplicabile, deducerea fiscală se poate aplica în perioada fiscală în care acestea sunt înregistrate sau în perioada în care sunt transferate drept cheltuieli în contul de profit și pierdere.

(4) Cheltuielile eligibile sunt cele înregistrate în contabilitate, pe baza documentelor justificative, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

#### ART. 4

Activitățile de cercetare-dezvoltare eligibile pentru acordarea deducerii suplimentare la calculul rezultatului fiscal trebuie să îndeplinească, cumulativ, următoarele condiții:

a) sunt cuprinse într-un proiect, care conține cel puțin următoarele elemente: obiectivul stabilit, perioada de desfășurare, domeniul de cercetare-dezvoltare, sursele de finanțare, categoria rezultatului (de exemplu: studii, scheme, tehnologii, produse informatice, rețete și altele asemenea), caracterul inovativ (de exemplu: produs nou/modernizat, tehnologie nouă/modernizată, serviciu nou/modernizat);

b) sunt din categoriile activităților de cercetare aplicativă și/sau de dezvoltare tehnologică. Nu sunt considerate activități de cercetare-dezvoltare următoarele:

1. cercetare în domeniul științelor sociale (incluzând științele economice, de management al afacerilor și științele comportamentale), arte sau relații umane;

2. programe curente de testare și analiză în scopul controlului calității sau cantității. Nu intră în această categorie activitățile de testare efectuate în vederea soluționării incertitudinilor științifice și tehnologice și a atingerii obiectivelor activităților de cercetare-dezvoltare (de exemplu, testarea rezultatelor intermediare sau a prototipurilor);

3. modificări de natură cromatică sau estetică asupra produselor, serviciilor ori proceselor existente, chiar dacă aceste modificări reprezintă îmbunătățiri;

4. cercetare operațională, cum sunt studiile de management sau de eficiență care sunt întreprinse înainte de începerea unei activități de cercetare sau de dezvoltare;

5. acțiuni de corectare în legătură cu deteriorări apărute în producția comercială a unui produs;

6. activități juridice și administrative în legătură cu aplicarea, brevetarea și soluționarea litigiilor legate de invenții și vânzarea sau brevetarea invențiilor;

7. activități, inclusiv design și inginerie în construcții, legate de construirea, reamplasarea, rearanjarea sau darea în funcțiune a instalațiilor ori a echipamentelor, altele decât instalațiile sau echipamentele care sunt folosite în totalitate și exclusiv în scopul desfășurării de către întreprindere a activităților de cercetare-dezvoltare;

8. studii de cercetare a pieței, de testare și dezvoltare a pieței, de promovare a vânzărilor sau de consum;

9. prospectarea, explorarea, sondarea ori producerea de minereuri, țuței sau gaze naturale;

10. activitățile comerciale și financiare necesare pentru cercetarea pieței, producția comercială sau distribuirea unui material, produs, aparat, proces, sistem ori serviciu care este nou sau îmbunătățit;

11. servicii administrative și de asistență generală (cum ar fi: transportul, depozitarea, curățarea, repararea, întreținerea și asigurarea securității) care nu sunt întreprinse în totalitate și exclusiv în legătură cu o activitate de cercetare-dezvoltare.

#### ART. 5

Pentru încadrarea activităților ca fiind de cercetare-dezvoltare, Ministerul Educației Naționale și Cercetării Științifice, pe baza propunerilor Colegiului Consultativ pentru Cercetare-Dezvoltare și Inovare, constituie Registrul experților pe domenii de cercetare-dezvoltare, prin ordin al ministrului educației naționale și cercetării științifice.

#### ART. 6

În vederea determinării sumei ce reprezintă stimulentele fiscale, cheltuielile eligibile prezentate la [art. 3](#) se însumează și se vor înscrie în registrul de evidență fiscală.

#### ART. 7

Amortizarea accelerată în cazul aparaturii și echipamentelor destinate activităților de cercetare-dezvoltare se realizează conform prevederilor [art. 28](#) alin. (5) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare. Aparatura și echipamentele sunt cele prevăzute în subgrupele 2.1 și 2.2 din [Catalogul](#) privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004, cu modificările ulterioare.

#### ART. 8

În sensul prezentelor norme, expresiile sau termenii folosiți au înțelesul din [Ordonanța Guvernului nr. 57/2002](#) privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, aprobată cu modificări și completări prin [Legea nr.](#)

324/2003, cu modificările și completările ulterioare, din Regulamentul UE nr. 651/2014 al Comisiei din 17 iunie 2014 de declarare a anumitor categorii de ajutoare compatibile cu piața internă în aplicarea articolelor 107 și 108 din tratat, precum și comentariile din ghidul specific emis de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică - Manualul Frascati.

Fata de prevederile legale invocate mai sus, se retine ca, la calculul profitului impozabil, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare se acordă deducerea suplimentară, în proporție de 50%, a cheltuielilor eligibile pentru aceste activități, conform normelor aprobate prin ordin comun al ministrului finanțelor publice și al ministrului educației, cercetării și inovării. Deducerea suplimentară se calculează trimestrial/anual.

Stimulentele fiscale se acordă pentru activitățile de cercetare-dezvoltare care conduc la obținerea de rezultate ale cercetării, valorificabile de către contribuabili, efectuate atât pe teritoriul național, cât și în statele membre ale Uniunii Europene sau în statele care aparțin Spațiului Economic European.

Activitățile de cercetare-dezvoltare eligibile pentru acordarea deducerii suplimentare la determinarea profitului impozabil trebuie să fie din categoriile activităților de cercetare aplicativă și/sau de dezvoltare tehnologică, relevante pentru activitatea industrială sau comercială desfășurată de către contribuabili.

Stimulentele fiscale se acordă separat pentru activitățile de cercetare-dezvoltare din fiecare proiect desfășurat.

Totodata, se retine ca, acestea se acordă și contribuabililor care desfășoară activități de cercetare-dezvoltare printr-un acord de alocare a acestor activități în cadrul grupului, în situația în care și aceștia primesc din partea grupului drepturi depline de a folosi rezultatele cercetării în activitățile lor.

Valorificarea se poate realiza atât în folosul propriu, prin preluarea în activitatea proprie a rezultatelor cercetării, conform cerințelor activității industriale sau comerciale desfășurate de contribuabil, cât și prin vânzarea rezultatelor cercetării sau exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală rezultate.

În situația în care o parte din activitățile de cercetare-dezvoltare sunt efectuate de un terț, la comandă, stimulentele fiscale se acordă inițiatorului comenzii.

Activitățile de cercetare-dezvoltare eligibile pentru acordarea deducerii suplimentare la determinarea profitului impozabil trebuie să îndeplinească, cumulativ, următoarele condiții: sunt cuprinse într-un proiect, care conține cel puțin următoarele elemente: obiectivul stabilit, perioada de desfășurare,

domeniul de cercetare, sursele de finanțare, categoria rezultatului (de exemplu: studii, scheme, tehnologii, produse informatice, rețete și altele asemenea), caracterul inovativ (de exemplu: produs nou/modernizat, tehnologie nouă/modernizată, serviciu nou/modernizat), respectiv sunt din categoria cercetării industriale sau a dezvoltării experimentale.

Pentru definitivarea valorii stimulentele fiscale la calculul profitului impozabil într-un an fiscal, contribuabilii pot solicita efectuarea unei certificări/expertize privind îndeplinirea condițiilor de acordare a acestora, de către experți incluși în Registrul experților pe domenii de cercetare-dezvoltare, constituit de către Ministerul Educației și Cercetării Științifice, pe baza propunerilor Colegiului Consultativ pentru Cercetare-Dezvoltare și Inovare. Constituirea registrului și metodologia de certificare/expertizare se stabilesc prin ordin al ministrului educației și cercetării științifice.

De asemenea, se retine ca, pentru încadrarea activităților ca fiind de cercetare-dezvoltare, Ministerul Educației Naționale și Cercetării Științifice, pe baza propunerilor Colegiului Consultativ pentru Cercetare-Dezvoltare și Inovare, constituie Registrul experților pe domenii de cercetare-dezvoltare, prin ordin al ministrului educației naționale și cercetării științifice.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, constatările organelor de inspectie fiscala, argumentele societatii si documentele aflate la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

Prin declaratiile anuale privind impozitul pe profit, depuse in perioada 2014-2018, contribuabilul si-a exercitat dreptul de beneficiu in ceea ce priveste reducerea impozitului pe profit aferent profitului reinvestit si a redus baza impozabila cu 50% din ceea ce a considerat ca fiind facilitati fiscale acordate ca si stimulent pentru activitatile de cercetare- dezvoltare.

Din constatările organelor de inspectie fiscala, a rezultat ca in anul 2014, conform pagina (sheet) „2014\_P&L\_RDE\_CASSB” din fișierul transmis sub denumirea „20200210\_RD\_Projects\_for\_ANAF” rezulta ca totalul costurilor inregistrate cu activitatea de Cercetare-dezvoltare (R&D) a fost de **000 lei**.

Conform fisierului transmis sub denumirea „2014 \_ BusinessTransactions \_CASSB \_426\_ro” rezulta ca în cursul anului 2014 societatea verificata a realizat vanzari din activitatea de Cercetare Dezvoltare (R&D) în valoare totala de **000 lei**.

Conform fișierului transmis de societate sub denumirea „20200210 \_RD \_Projects \_for\_ANAF” pagina (sheet) „2014\_detalii\_cont704\_RD\_out”, rezulta faptul ca în cursul anului 2014 au fost facturate către părțile afiliate costurile bugetate, conform urmatoarei scheme:

- perioada **00-00** 2014 se factureaza lunar 1/12 din total costuri bugetate anul 2014 +5% marja profit (cf.principiul Transger pricing);
- perioada **00-00** 2014 se factureaza lunar 1/12 din total costuri calculate astfel: 4 luni costuri actuale+8 luni costuri estimate + 5% marja profit (cf.principiul Transger pricing);
- perioada **00-00** 2014 se factureaza lunar 1/12 din total costuri calculate astfel: 10 luni costuri actuale+2 luni costuri estimate + 5% marja profit (cf.principiul Transger pricing);
- **00** 2015 - corectie costuri actuale total an 2014 dupa inchiderea de an 2014 se calculeaza costurile totale anuale si se compara cu ce s-a facturat, iar diferenta (+ sau -) se regleaza prin facturare in luna martie an urmator dar se recunoaste in anul 2014 prin nota contabila 418=704.

Prin urmare, conform situatiilor transmise, veniturile inregistrate de societatea verificata, din activitatea de cercetare-dezvoltare, reprezinta transferari de costuri conform politicilor din cadrul grupului prin alocarea acestora în cote lunare de 1/12 din valoarea bugetata pentru anul în curs și ulterior, printr-o nota de reglare, după ce se calculează costurile totale anuale, se factureaza diferența (cu plus sau cu minus, după caz) prin comparație cu ceea ce a fost bugetat.

De asemenea, in ceea ce priveste anul 2015, conform pagina (sheet) „P&L\_R&D\_2015” din fișierul transmis sub denumirea „2015\_RD\_facilitate\_fiscala” rezulta ca totalul costurilor inregistrate in cursul anului 2015 cu activitatea de Cercetare-dezvoltare (R&D) a fost in suma de **000 lei**.

Avand in vedere politicile din cadrul grupului, similiar cu situatia prezentata si descrisa pentru anul 2014, rezulta faptul ca în cursul anului 2015 au fost facturate către părțile afiliate costurile bugetate, conform urmatoarei scheme:

- perioada **00-00** 2015 se factureaza lunar 1/12 din total costuri bugetate pentru anul 2015 +5% marja profit (cf.principiul Transger pricing);
- in cursul anului 2016 - corectie costuri actuale total an 2015 dupa inchiderea de an 2015 se calculeaza costurile totale anuale si se compara cu ce s-a facturat iar diferenta (+ sau -) se regleaza prin facturare se recunoaste in anul 2015 prin nota contabila 418=704.

Prin urmare, se retine ca, si in anul 2015, veniturile inregistrate de **X** din activitatea de cercetare-dezvoltare sunt transferari de costuri conform politicilor din cadrul grupului prin alocarea acestora în cote lunare de 1/12 din valoarea bugetata pentru anul în curs și ulterior, printr-o nota de reglare, după ce se



calculează costurile totale anuale, se facturează diferența (cu plus sau cu minus, după caz) prin comparație cu ceea ce a fost bugetat.

Potrivit art.2 pct.5 din Ordinul nr. 2086/4504 din 6 august 2010 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la determinarea profitului impozabil, *“în situația în care o parte din activitățile de cercetare-dezvoltare sunt efectuate de un terț, la comandă, stimulentele fiscale se acordă inițiatorului comenzii.”*

Conform fisierul transmis de societate sub denumirea „426 Agreement on Contract RD 01012009\_ro” care reprezintă în fapt Acordul privind serviciile contractuale de cercetare și dezvoltare, se rețin următoarele:

#### **“4. DREPT DE PROPRIETATE**

*(1) În conformitate cu orice Drepturi PI terț și Drepturi PI de fundal ale Prestatorului, Beneficiarul va deține toate drepturile, titlurile și interesele asupra și pentru Rezultate, Informații și Livrabile, indiferent de etapa de dezvoltare la care s-a ajuns, iar Prestatorul confirmă și acceptă că toate Rezultatele, Informațiile și Livrabilele vor fi proprietatea exclusivă a Beneficiarului și vor fi considerate lucrări de angajat cu dreptul Beneficiarului de a le utiliza și exploata în orice mod dorește. În cazul în care aceste Rezultate, Informații și Livrabile nu pot fi considerate lucrări de angajat, Prestatorul se obligă să ceseze Beneficiarului toate drepturile, titlurile și interesele asupra acestor articole, inclusiv dreptul la brevete și drepturi de autor. “(PI= proprietate intelectuală).*

Prin urmare, se reține că rezultatele activităților de cercetare- dezvoltare sunt pe tot parcursul derulării proiectelor și, ulterior, la finalizarea acestora, proprietatea intelectuală exclusivă a beneficiarului și drept urmare riscurile și finanțarea în legătură cu proiectele sunt în sarcina beneficiarului, nu a prestatorului.

Având în vedere cele de mai sus rezultă că, în perioada 2014-2015, dreptul beneficiarului în ceea ce privește stimulentele fiscale îi aparține societății afiliate în calitate de inițiator al comenzii și proprietar de drept al rezultatelor, nu societății verificate care are calitate de prestator.

În ceea ce privește anul 2016, societatea a înregistrat cheltuieli alocate activităților de cercetare dezvoltare în suma totală de **000 lei**. Din acest total, conform calculelor efectuate de către contribuabil, o cotă de 21%, respectiv **000 lei**, a fost stabilită ca și suma reprezentând cheltuieli eligibile aferente activităților de cercetare-dezvoltare, din care 50% a fost stimulentele fiscale calculate și declarate, în suma de **000 lei**.

Totodata in anul 2017, societatea a inregistrat cheltuieli alocate activitatilor de cercetare dezvoltare in suma totala de **000 lei**. Din acest total, conform calculelor efectuate de catre contribuabil, o cota de 23,85%, respectiv **000 lei**, a fost stabilita ca si suma reprezentand cheltuieli eligibile raportat la prevederile in vigoare, din care 50% a fost stimulentele fiscale calculate si declarate, in suma de **000 lei**.

De asemenea, prin declaratia privind impozitul pe profit depusa de catre **X** pentru anul fiscal 2018, societatea a declarat un stimulent fiscal (deducere suplimentara de cheltuieli) aferent activitatilor de cercetare si dezvoltare in suma de **000 lei**.

Pentru perioada 2016-2018, desi organele de inspectie fiscala au solicitat justificarea cheltuielilor pentru care s-au aplicat stimulentele fiscale si luand in considerare ca din datele si informatiile cuprinse in situatiile transmise de catre **X**, societatea a calculat si evaluat ceea ce reprezinta cheltuieli eligibile aferente activitatilor de cercetare-dezvoltare, societatea nu a prezentat acte si/sau documente, situatii si/sau explicatii relevante in cauza.

Totodata, **X** nu a prezentat niciun raport si/sau expertiza care sa ateste incadrarea activitatilor ca fiind din categoria celor de cercetare-dezvoltare, in conformitate cu prevederile art. 5 din Anexa privind aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, aprobate prin art. 1 din Ordinul 1056/4435/2016 din 5 iulie 2016, ordin emis în temeiul art. 20 alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, din constatările organelor de inspectie fiscala a rezultat ca au fost incluse/alocate activitatilor de cercetare-dezvoltare și cheltuieli generate de costurile salariale, contributi, deplasare, cazare și alte asemenea, aferente unor persoane detasate din cadrul grupului, aceste cheltuieli fiind din categoria celor care se incadreaza la „colaborare” în sensul prevederilor art. 2 alin. (3) din Anexa denumita Norme privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, astfel cum acestea au fost aprobate prin Ordin nr. 1056/4435/2016 din 5 iulie 2016 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, conform cărora:

*„În situația în care activitățile de cercetare-dezvoltare sunt desfășurate de mai mulți contribuabili prin colaborare/asociere/acord, stimulentele fiscale se acordă fiecăruia dintre aceștia, pe baza cheltuielilor eligibile efectuate.*

*Cheltuielile eligibile efectuate de un contribuabil nu sunt luate în calcul la stabilirea stimulentele fiscale acordate celorlalți contribuabili.”*

**X**, potrivit organelor de inspectie fisca, nu a luat în calcul, în sensul excluderii, la calculul cheltuielilor eligibile, acele cheltuieli generate de costurile generate de persoanele nerezidente, detasati la subsidiara din Romania.

În concluzie, se retine ca, pentru perioada 2014-2015, potrivit Acordului privind serviciile contractuale de cercetare si dezvoltare, rezultatele activitatilor de cercetare- dezvoltare sunt pe tot parcursul derularii proiectelor și, ulterior, la finalizarea acestora, proprietatea intelectuala exclusiva a beneficiarului și drept urmare riscurile și finantarea în legătura cu proiectele sunt în sarcina beneficiarului, nu a prestatorului.

Astfel, dreptul beneficiului în ceea ce privește în stimulent fiscal îi aparține societății afiliate in calitate de initiator al comenzii si proprietar de drept al rezultatelor, nu societatii verificate care, are calitate de prestator.

În perioada 2016-2018, societatea a calculat si evaluat ceea ce reprezinta cheltuieli eligibile aferente activitatilor de cercetare-dezvoltare, dar fara sa prezinte in justificare acte si/sau documente, situatii si/sau explicatii relevante in cauza.

Totodata, **X** nu a luat în calcul, în sensul excluderii la calculul cheltuielilor eligibile, acele cheltuieli generate de costurile generate de persoanele nerezidente, detasati la subsidiara din Romania.

Prin contestatia formulata, societatea sustine ca, intrucat legislatia in vigoare pana la data de 15 martie 2015 mentioneaza ca valorificarea rezultatelor cercetarii se poate face in folos propriu in scopul cresterii veniturilor, in lipsa unor prevederi contrare se poate interpreta ca si vanzarea acestor rezultate este o modalitate de valorificare ce duce la cresterea rezultatelor **X**.

Totodata, arata ca incepand cu data de 16 martie 2015, Ordinul 2086/2010 mentioneaza faptul ca valorificarea se poate realiza in mai multe moduri: fie prin preluarea in activitatea proprie a rezultatelor cercetarii, fie prin vanzarea rezultatelor cercetarii sau exploatarea drepturilor de proprietate intelectuala.

În cazul de fata, societatea vinde rezultatele cercetarii in baza unor contracte de cercetare dezvoltare incheiate cu diverse societati din grup, cum ar fi de exemplu **E** sau **D**.

De asemenea, **X** arata ca a prezentat pe parcursul inspectiei fiscale o selectie de facturi emise pentru vanzarea rezultatelor activitatilor de cercetare dezvoltare, precum si alte documente/fisiere Excel aferente unor proiecte de cercetare-dezvoltare din perioada analizata, pentru a dovedi faptul ca aceste activitati au generat venituri, respectiv faptul ca pentru un anumit proiect de cercetare dezvoltare identificat se poate observa o trasabilitate in ceea ce

priveste veniturile generate specific de acesta. Societatea are la dispozitie si a prezentat proiectele si documentatia aferenta pentru proiectele pentru care s-a obtinut deducerea suplimentara pentru partea de cercetare dezvoltare.

**X** sustine ca prevederile legale aplicabile spetei nu mentioneaza faptul ca dreptul de proprietate intelectuala trebuie sa fie detinut de contribuabilul care aplica facilitatea fiscala pentru activitatile de cercetare dezvoltare.

In raport de sustinerile societatii, se retine ca, asa cum s-a aratat si prin raportul de inspectie fiscala, veniturile inregistrate de societatea verificata, din activitatea de cercetare-dezvoltare sunt transferari de costuri conform politicilor din cadrul grupului prin alocarea acestora în cote lunare de 1/12 din valoarea bugetata pentru anul în curs și ulterior, printr-o nota de reglare, după ce se calculează costurile totale anuale, se factureaza diferența (cu plus sau cu minus, după caz) prin comparație cu ceea ce a fost bugetat.

Astfel, societatea a prestat activitati de cercetare dezvoltare printr-un mecanism de bugetare a cheltuielilor, finantarea fiind asigurata de catre Grup, iar rezultatele activitatilor de cercetare dezvoltare au fost transmise ca proprietate intelectuala beneficiarului.

Se retine ca si in Acordul privind serviciile contractuale de cercetare dezvoltare incheiat cu entitatea afiliata **E**, cat si in cel incheiat cu societatea **D**, la pct.4 Drept de proprietate se precizeaza ca: *“(1) În conformitate cu orice Drepturi PI terț și Drepturi PI de fundal ale Prestatorului, Beneficiarul va deține toate drepturile, titlurile și interesele asupra și pentru Rezultate, Informații și Livrabile, indiferent de etapa de dezvoltare la care s-a ajuns, iar Prestatorul confirmă și acceptă că toate Rezultatele, Informațiile și Livrabilele vor fi proprietatea exclusivă a Beneficiarului și vor fi considerate lucrări de angajat cu dreptul Beneficiarului de a le utiliza și exploata în orice mod dorește. În cazul în care aceste Rezultate, Informații și Livrabile nu pot fi considerate lucrări de angajat, Prestatorul se obligă să cesioneze Beneficiarului toate drepturile, titlurile și interesele asupra acestor articole, inclusiv dreptul la brevete și drepturi de autor. (PI= proprietate intelectuala).*

Astfel, rezultatele activitatilor de cercetare-dezvoltare sunt pe tot parcursul derularii proiectelor și, ulterior, la finalizarea acestora, proprietatea intelectuala exclusiva a beneficiarului și drept urmare riscurile și finantarea în legătura cu proiectele sunt în sarcina beneficiarului, nu a prestatorului.

Se retine ca Acordul incheiat cu societatile afiliate are drept obiect prestarea serviciilor de C&D pentru proiecte de dezvoltare in domeniul produselor auto, oferite fie de prestator, fie de subcontractorii acestuia sau de catre terte parti.

La pct.3 Servicii de C&D se precizeaza ca “*pe durata prezentului Acord, Prestatorul va asigura, direct, prin Sub-contractorii sai sau prin terte parti, R&D comandate de Beneficiar.*” Prin urmare, serviciile se presteaza numai pe baza de comanda initiata de beneficiar.

Faptul ca legiuitorul a stabilit fara echivoc ca stimulentele fiscale se acorda initiatorului comenzii rezulta din prevederile Ordinului nr.2086/4504 din 6 august 2010-Anexa 1 Norme privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la determinarea profitului impozabil art.2 alin.5, conform carora: “(5) In situatia in care o parte din activitățile de cercetare-dezvoltare sunt efectuate de un terț, la comandă, stimulentele fiscale se acordă inițiatorului comenzii.”

Este evident ca legiuitorul nu impune autoritatii din Romania acordarea stimulentului fiscal in cazul in care initiatorul comenzii este un contribuabil aflat in afara Romaniei, ci clarifica faptul ca prestatorul acestor activitati nu beneficiaza de stimulentul fiscal.

Organele de inspectie fiscala nu au contestat faptul ca proiectele de cercetare dezvoltare au fost realizate, inasa au constatat ca acestea au avut la baza comenzi ferme provenite de la entitatile afiliate, proiectele de cercetare dezvoltare fiind proprietatea intelectuala exclusiva a beneficiarului și drept urmare riscurile și finantarea în legătura cu aceste proiectele sunt în sarcina beneficiarului, nu a prestatorului.

In concluzie, se retine ca, potrivit prevederilor legale aplicabile in speta, dreptul beneficiului în ceea ce privește stimulentul fiscal ii aparține societății afiliate in calitate de initiator al comenzii si proprietar de drept al rezultatelor, nu societatii verificate care are calitate de prestator.

In ceea ce priveste deducerile suplimentare pentru activitati de cercetare dezvoltare in perioada 2016-2018, societatea sustine ca a transmis informatii relevante cu privire la aplicarea stimulentului fiscal si anume lista cu proiectele eligibile pentru fiecare an si documentatia aferenta pentru cate un proiect pentru care s-a aplicat deducerea suplimentara.

Totodata, arata ca legislatia in vigoare nu obliga contribuabilul care aplica deducerile pentru cheltuielile de cercetare dezvoltare sa detina o certificare/expertiza de la experti inclusi in Registrul expertilor pe domenii de cercetare dezvoltare.

De asemenea, X sustine ca intrucat proiectele de cercetare dezvoltare ale societatii au fost analizate de persoane specializate in domeniu, nu este oportuna o a doua analiza efectuata de un expert extern.

**X** arata ca organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa analizeze informatiile prezentate de societate si ar fi putut avea discutii clarificatoare cu managerii de proiect din departamentul de cercetare-dezvoltare a societatii.

Insa, din constatarile organelor de inspectie fiscala a rezultat ca societatea a calculat si evaluat ceea ce reprezinta cheltuieli eligibile in raport cu normele in vigoare aplicabile in situatia de fapt, dar fara sa prezinte documente, situatii si/sau explicatii relevante in cauza in legatura cu aplicarea facilitatii fiscale.

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, activitățile de cercetare-dezvoltare eligibile pentru acordarea deducerii suplimentare la determinarea rezultatului fiscal trebuie să fie din categoriile activităților de cercetare aplicativă și/sau de dezvoltare tehnologică, relevante pentru activitatea desfășurată de către contribuabili, iar stimulentele fiscale se acordă separat pentru activitățile de cercetare-dezvoltare din fiecare proiect desfășurat.

Desi societatea sustine ca a prezentat documente relevante care sa justifice aplicarea stimulentului fiscal, nici in timpul inspectiei fiscale si nici la dosarul contestatiei acestea nu au fost anexate.

De asemenea, conform prevederilor legale aplicabile in speta valorificarea proiectelor de cercetare dezvoltare pentru care se aplica facilitatea fiscala, se poate realiza atât în folosul propriu, prin preluarea în activitatea proprie a rezultatelor cercetării, conform cerințelor activității industriale sau comerciale desfășurate de contribuabil, cât și prin vânzarea rezultatelor cercetării sau utilizarea acestora în prestarea de servicii ori executarea de lucrări, precum și prin exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală rezultate.

Societatea nu a prezentat dovada valorificarii rezultatelor acestor proiecte sau utilizarea in prestarea de servicii, in realizarea unor lucrari sau in folosul propriu, in cadrul activitatii desfasurate.

Totodata, se retine ca, activitățile de cercetare-dezvoltare eligibile pentru acordarea deducerii suplimentare la calculul rezultatului fiscal trebuie să îndeplinească, cumulativ, următoarele condiții: sunt cuprinse într-un proiect, care conține cel puțin următoarele elemente: obiectivul stabilit, perioada de desfășurare, domeniul de cercetare-dezvoltare, sursele de finanțare, categoria rezultatului (de exemplu: studii, scheme, tehnologii, produse informatice, rețete și altele asemenea), caracterul inovativ (de exemplu: produs nou/modernizat, tehnologie nouă/modernizată, serviciu nou/modernizat), respectiv sunt din categoriile activităților de cercetare aplicativă și/sau de dezvoltare tehnologică.

Or, **X** nu a prezentat niciun proiect care sa indeplineasca conditiile enuntate mai sus pentru aplicarea facilitatii fiscale.

**X** sustine ca nu era nevoie de o analiza efectuata de un expert extern pentru aplicarea facilitatii, intrucat proiectele de cercetare dezvoltarea ale societatii au fost analizate de persoane specializate in acest domeniu, iar organele de inspectie fiscala au pus la indoiala munca, cunostintele si chiar responsabilitatea unei persoane specializate in acest domeniu.

Insa, desi societatea sustine ca nu era nevoie de ajutorul unui expert, atunci se pune intrebarea cum de s-a intamplat ca specialistii angajati cu contract de munca la **X**, au omis sa excluda din cheltuielile alocate pentru cercetare dezvoltare, cheltuielile generate de costurile salariale, contributi, deplasare, cazare și alte asemenea, aferente unor persoane detasate din cadrul grupului, aceste cheltuieli fiind din categoria celor care se incadreaza la „colaborare” în sensul prevederilor art. 2 alin. (3) din Anexa denumita Norme privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, astfel cum acestea au fost aprobate prin Ordinul nr. 1056/4435/2016 din 5 iulie 2016 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, conform căroră:

*„În situația în care activitățile de cercetare-dezvoltare sunt desfășurate de mai mulți contribuabili prin colaborare/asociere/acord, stimulentele fiscale se acordă fiecăruia dintre aceștia, pe baza cheltuielilor eligibile efectuate.*

*Cheltuielile eligibile efectuate de un contribuabil nu sunt luate în calcul la stabilirea stimulentele fiscale acordate celorlalți contribuabili.”*

Mai mult, in conformitate cu art.5 din Ordinul mai sus mentionat “*pentru incadrarea activitatilor ca fiind de cercetare-dezvoltare, Ministerul Educatiei Nationale si Cercetarii Stiintifice, pe baza propunerilor Colegiului Consultativ pentru Cercetare-Dezvoltare si Inovare, constituie Registrul expertilor pe domenii de cercetare-dezvoltare, prin ordin al ministrului educatiei nationale si cercetarii stiintifice.”*

Societatea nu a prezentat nicio dovada ca activitatile pe care le-a considerat ca fiind de cercetare-dezvoltare au fost incadrate in conformitate cu normele legale in aceasta categorie.

Din perspectiva legislatiei fiscale nu exista in niciun fel faptul ca o societate, in mod propriu, subiectiv si relativ, poate sa incadreze astfel de activitati, ci aceasta procedura trebuie sa fie realizata de persoane independente.

Astfel, avand in vedere ca argumentele contestatarei nu sunt in masura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, în temeiul art.279 alin.(1) din

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat 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 formulată de societate, pentru cheltuielile în suma de **000 lei** care au condus la stabilirea impozitului pe profit suplimentar prin Decizia de impozitare nr.**000/2020**.

**3.** Referitor la suma de **000 lei**, se retine ca societatea a transmis organului de inspectie fiscala adresa nr. **000/2020** prin care a solicitat includerea în calculul bazei impozabile în ceea ce privește impozitul pe profit aferent perioadei 2014-2018, ca și cheltuieli deductibile, sumele reconsiderate de către organul fiscal ca fiind avantaje salariale, precum și impozitele, taxele și contributiile aferente acestora.

Având în vedere situația de fapt, luând în considerare ca societatea a tratat ca și cheltuieli nedeductibile la calculul bazei impozabile în ceea ce privește impozitul pe profit sumele acordate sub forma de discount salariatilor pentru mesele servite, luând în considerare faptul ca aceste cheltuieli de natura salariilor, impozitele, taxele și contributiile aferente salariilor sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, organele de inspectie fiscala au procedat la refacerea calculelor în ceea ce privește baza impozabila și impozitul pe profit aferent, reducand baza impozabila aferenta impozitului pe profit stabilit suplimentar cu suma de **000 lei** pentru avantajele salariale și cu suma de **000 lei** pentru sumele reprezentând impozite, taxe și contributii aferente.

Totodata, in ceea ce priveste impozitul pe profit aferent anului 2018, in urma discutiei finale, s-a concluzionat faptul ca, declaratia 101 initiala a fost intocmita eronat, nefiind definitivat tratamentele contabile si fiscale ale elementelor de venituri si cheltuieli, elementelor asimilate veniturilor si a cheltuielilor nedeductibile, acesta procedura fiind realizata de catre contribuabil cu intarziere, urmare a unor motive obiective.

Prin adresa nr. **000/2020**, contribuabilul a transmis organului de inspectie fiscala situatia de calcul a impozitului pe profit, reconciliata conform cu datele din contabilitate si astfel cum acesta a apreciat din punct de vedere fiscal, rezultand o diferenta in minus in ceea ce priveste impozitul pe profit datorat pentru anul 2018 in suma de **000 lei**.

Desi prin contestatia formulata societatea nu aduce argumente cu privire la aceste sume, avand in vedere ca au concurat la stabilirea bazei impozabile



stabilite suplimentar, in sensul diminuarii acesteia, vor fi luate in considerare la calculul impozitului pe profit datorat suplimentar de **X**.

\*

\*

\*

Avand in vedere cele precizate la pct.1-3 din cap.III din prezenta decizie de solutionare, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat 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 formulată de societate, pentru impozitul pe profit in suma de **000 lei**, aferent unei baze impozabile in suma de **000 lei**, stabilit suplimentar prin Decizia de impozitare nr.**000/2020**.

\*

\*

\*

Referitor la suma de **000 lei**, reprezentând majorări si penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit, calculate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2020**, întrucât prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al acestora, potrivit principiului *accessorium sequitur principalem*, se reține că dobânzile și penalitățile stabilite în sarcina societății urmează calea principalului, fapt pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată și** pentru accesoriile in suma de **000 lei** aferente impozitului pe profit, stabilite prin Decizia referitoare obligatiile fiscale accesorii **000/2020**.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, se:

## DECIDE

Respingerea ca **neîntemeiată** a contestației formulată de **X** impotriva:

- Deciziei de impunere nr.**000/2020** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y**, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit.

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere nr.**000/2020** emisă de organele fiscale din cadrul **Z**, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** dobanzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

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

**Director General**