



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția 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. /2020**

privind soluționarea contestației formulata de

**X,**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor -

Agenția Națională de Administrare Fiscală

sub nr.000 /2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de AJFP prin adresa nr. 000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A\_SLP 000/2019, asupra contestației formulată de X înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului sub nr. J, împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.000/2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP, pentru **suma de 000 lei, reprezentând diminuare pierdere fiscală.**

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată sub nr.000/2019 la AJFP, conform ștampilei registraturii acestei instituții, 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. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de X.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2019, emisă în baza Raportului de inspecție**

**fiscală nr.000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP, societatea precizează următoarele:**

1) Societatea invoca încălcarea de către organele de inspecție fiscală a art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, în sensul că acestea nu au respectat considerentele Deciziei de soluționare a contestației nr.000/2018 prin care s-a dispus refacerea inspecției fiscale, având în vedere că au analizat și alte aspecte decât cele reținute inițial prin actul de control desființat.

În acest sens, societatea arată că prin Decizia nr. 000/2018, s-a dispus, desființarea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. 000/2018 pentru suma de 000 lei, ca urmare a două constatări:

-cheltuieli nedeductibile înregistrate pentru anii 2014 și 2015 (înainte de fuziune) de către beneficiarul FBR, pentru serviciile executate de prestatorul X în suma de 000 lei;

-anularea pierderii fiscale în suma de 000 lei, ce reprezintă pierderea fiscală înregistrată X, pentru anul 2013, societate care a fost absorbită în urma fuziunii prin absorbție de către FBR.

Organele de inspecție fiscală au analizat în plus:

-pierderea fiscală înregistrată în anul 2013 de X;

-deductibilitatea unor costuri cu serviciile prestate de F Belgia către fosta X în anul 2013;

-deductibilitatea unor cheltuieli cu servicii de consultanță facturate de G Belgia în anul 2012;

-deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în anii 2014 – 2015 de către beneficiarul F pentru serviciile executate de X.

Societatea consideră că în verificarea acestor aspecte organele de inspecție fiscală au depășit cadrul legal invocat și limitele impuse de dispozițiile Deciziei nr.000/2018, motiv pentru care consecințele fiscale ale acestor constatări sunt nule.

2) Societatea susține că în ceea ce privește serviciile prestate de X către beneficiarul FBR în suma de 000 lei, mandatul echipei care a refăcut inspecția fiscală a fost să verifice dacă:

-raportat la înregistrările din evidența contabilă a societății și din actele puse la dispoziție de aceasta, prestarile de servicii au fost efectuate în scopul activității economice;

-cheltuielile înregistrate în contabilitate au avut la bază documente justificative, în original, prin care să se facă dovada operațiunilor.

Cu privire la cheltuielile fostei X, respectiv la suma de 000 lei cât reprezintă cheltuielile cu serviciile prestate de fosta X și deduse de fosta FBR

În anii 2014 și 2015, organele de inspecție fiscală au constatat că FBR nu poate deduce aceste cheltuieli cu serviciile intrucât în amonte, fosta X a dedus, la rândul său, cheltuieli cu serviciile primite de la F Belgia în anul 2014, în suma de 000 lei și în anul 2015 în suma de 000 lei.

Din perspectiva analizării dosarelor preturilor de transfer organele de inspecție fiscală nu au pus la îndoială prestarea efectivă a serviciilor și valoarea supraevaluată a acestor servicii în sensul că fosta X nu a respectat legislația privind prețurile de transfer prin faptul că a facturat către societățile afiliate din grup, în speta către fosta FBR, o sumă mult mai mare.

Cu toate acestea organele de inspecție fiscală au considerat că nu este cazul unei ajustări a preturilor de transfer în contextul fuziunii celor 3 societăți care le-au inclus pe fosta X, respectiv fosta FBR .

Prin urmare, societatea consideră că în privința sumei de 000 lei cât reprezintă valoarea cheltuielilor cu serviciile prestate de fosta X și deduse de fosta FBR în anii 2014 și 2015, organele de inspecție fiscală nu ajung la nicio concluzie clară.

Societatea invocă în sprijinul contestației Decizia civilă nr. 2105/23.10.2018 a Curții de Apel, respectiv Sentința civilă nr. 410/PI/ 08.03.2018 a Tribunalului .

Totodată, societatea arată că prestatorul X a subcontractat o parte din serviciile prestate la colaboratorii din Belgia, fapt care nu este de natură să descalifice aceste costuri, astfel încât acestea să nu intre în baza sa de cost în aplicarea metodei marjei nete, în conformitate cu comentariile OECD.

Prin urmare, societatea consideră că trebuie să se admită faptul că serviciile au fost prestate și au fost necesare în activitatea curentă a beneficiarului FBR și, prin urmare, cheltuielile la nivelul FBR în suma de 000 lei, pentru serviciile achiziționate de la fosta X, trebuie să rămână deductibile, conform art. 21 alin. (1) din Codul fiscal și nu este permisă diminuarea pierderii fiscale a X, rezultată în urma fuziunii între fosta FBR (absorbită), fosta X (absorbită) și FBR (absorbantă), cu această sumă.

**3)** Cu privire la anularea pierderii fiscale în suma de 000 lei, reprezentând pierderea fiscală înregistrată în anul 2013 de fosta X care a fost absorbită în urma fuziunii prin absorbție de către FBR , rezultând astfel X, societatea arată că organele de inspecție fiscală au constatat că la nivelul X în anul 2013, costurile rămase în contul de profit și pierdere a societății și neacoperite de venituri din prestări de servicii către beneficiarii din Grup, în valoare de 000 lei, sunt nedeductibile conform art. 21 alin. (1) din Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat ca documentația referitoare la prestarea serviciilor din amonte de la prestatorii G Belgia, respectiv F Belgia, în suma de 000 lei, este insuficientă, motiv pentru care devine aplicabil art. 21 alin. (4) din Codul fiscal.

Societatea susține ca aceste constatări sunt nelegale întrucât:

-aceste aspecte au fost analizate prin RIF nr. 000/02.2018 și nu s-au constatat elemente de nedeductibilitate raportat la costurile respective;

-refacerea controlului asupra altor aspecte decât cele reținute prin Decizia nr. 000/2019 a Direcției Generale de Soluționare a Contestărilor depășește cadrul legal stabilit de art. 129 din Codul de procedură fiscală;

-din documentația prezentată a rezultat indubitabil ca serviciile au fost prestate de G Belgia/F Belgia și au fost necesare activității societății, în condițiile subcontractării acestor servicii către G, redenumită ulterior în anul 2013 F Belgia.

Societatea admite ca nu a respectat legislația privind prețurile de transfer, în sensul că nu a facturat serviciile prestate de fosta X în anul 2013, către cei 4 beneficiari (FBR F, FBR A, FBR F și FBR B) la preț de piață, întrucât a rămas în contul de profit și pierdere, cu suma de 000 lei, neacoperită de venituri, iar X, fiind prestator de servicii doar către clienții afiliați, în baza aplicării metodei marjei nete, la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, fosta X ar fi trebuit să înregistreze un rezultat operațional pozitiv, cu o profitabilitate de 10%, așa cum cerea contractul semnat între părți.

Dacă ar fi aplicat corect mecanismul de ajustare a prețurilor de transfer la sfârșitul anului 2013, așa cum a procedat pentru anii 2014 și 2015, fosta X ar fi trebuit să declare venituri mai mari cu suma de 000 lei și cu o marja peste costurile operationale care să fie în intervalul intercuartilar "de piață".

Nerespectarea de către fosta X a legislației privind prețurile de transfer nu ar trebui să conducă la considerarea diferenței în suma de 000 lei nefacturată către afiliați ca fiind cost nedeductibil ci ar trebui să aibă drept consecință ajustarea veniturilor conform art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

În concluzie, societatea solicită anularea constatărilor din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 cu referire la suma de 000 lei întrucât sunt consecință analizării altor aspecte decât cele reținute prin Decizia nr. 000/2018 și care depășește cadrul legal aplicabil.

De asemenea, societatea solicită ajustarea veniturilor fostei X cu valoarea serviciilor facturate către cele 4 societăți afiliate și nu constatarea unui presupus caracter nedeductibil al unor diferențe de costuri rămase neacoperite de veniturile cu prestațiile de servicii care afiliați.

**II. Urmare inspecției fiscale desfășurată la X prin Raportul de inspecție fiscală nr. 000/07.2019, în baza căruia a fost emisă Decizia de modificare a bazei de impozitare nr.000/07.2019, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:**

Urmare dispozițiilor din Decizia nr.000/2018 emisa de Direcția Generala de Solutionare a Contestatiilor, organele de inspectie fiscala au verificat corectitudinea intocmirii dosarului preturilor de transfer, natura serviciilor de consultanta facturate intre societatile din grup si cele achizitionate de la terti și neafiliati, precum și circumstantele si cauzele care au condus la o pierdere fiscala agregata, declarata de X la data de 00.00.2016, in suma de 000 lei, rezultată din pierderile fiscale cumulate, reportate in perioada 2012-2016 si anterior acesteia, inregistrate de fiecare dintre cele trei societati care au fuzionat in august 2016.

Din analiza documentelor prezentate de societate și a dosarelor preturilor de transfer au rezultat urmatoarele:

1. In ceea ce priveste ratele rentabilitatii costurilor totale proprii fiecarei societati (X, FBR A si FBR F) avute in vedere pentru analiza comparativa cu intervalul de comparabilitate a ratelor rentabilitatii costurilor totale determinate pe baza esantionului de societati independente, s-a constatat ca desi aceste rate sunt precizate procentual, modul in care au fost determinate nu este prezentat, nici in cuprinsul dosarului preturilor de transfer si nici in anexele acestora.

Organele de inspecție fiscala au solicitat societatii completarea dosarului preturilor de transfer cu datele si documentele din care rezulta rata rentabilitatii costurilor totale pentru fiecare tip de activitate, perioadă si societate, cu precizarea atat a structurii veniturilor cât și a cuantumului, a structurii si a naturii costurilor luate in calcul la determinarea acestei rate.

S-a solicitat detalierea costurilor/cheltuielilor pe fiecare perioada/an fiscal, pe fiecare cont de cheltuieli din clasa 6 si pe fiecare element de cost, astfel incat sa poata fi identificata factura/furnizorul pe baza careia au fost inregistrate aceste cheltuieli.

2. In cazul X s-a solicitat în plus, o situatie din care sa rezulte natura si cuantumul celorlalte cheltuieli ramase din clasa 6, cheltuieli care nu au fost alocate in structura costurilor aferente veniturilor facturate la entitatile afiliate, respectiv, nu au fost luate in calcul la determinarea ratei rentabilitatii costurilor totale.

S-a solicitat sa se precizeze temeiul legal si motivele de fapt pentru care aceste costuri nu au fost incluse in structura costurilor care au stat la baza ratei rentabilitatii costurilor totale.

3. S-a constatat ca in unele situatii ratele rentabilitatii costurilor totale determinate in dosarul preturilor de transfer au fost calculate pe baza unor costuri „bugetate”.

Astfel, in dosarul preturilor de transfer intocmit pentru X aferent perioadei 2012-2013, se mentioneaza o rata a rentabilitatii costurilor totale realizata de societate in anii 2012 si 2013, prin metoda *”la costurile bugetate, societatea a aplicat o marja de 21,4% in anul 2012 si o marja de 10% in anul 2013”*.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca acest mod de calcul nu are un fundament factic si legal, atat timp cat costurile reale ale societatii au fost cunoscute la data intocmirii dosarului preturilor de transfer, iar acestea sunt mult diferite fata de cele bugetate, fapt pentru care fundamentarea ratei rentabilitatii costurilor totale pe baza unor „costuri bugetate” nu poate fi acceptata pentru determinarea preturilor de transfer intre persoane afiliate.

Drept urmare, organele de inspectie fiscala au considerat ca este necesar ca societatea sa refaca calculele pentru ratele rentabilitatii costurilor totale din dosarul preturilor de transfer, utilizand costurile operationale efective si nu cele bugate.

4. In ceea ce priveste serviciile furnizate de FBelgia catre societatile afiliate din Romania si in principal catre X, s-a constatat ca rata rentabilitatii costurilor totale avuta in vedere in dosarul preturilor de transfer este nefundamentata.

Spre exemplificare organele de inspectie fiscala arata ca in cazul serviciilor de consultanta prestate de F Belgia catre X în anul 2013, rata rentabilitatii costurilor totale a fost de 4,9%, preturile practicate pentru aceste servicii fiind stabilite prin aplicarea unei marje brute (20%) asupra costurilor cu angajatii.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii sa demonstreze rata rentabilitatii costurilor totale practicata de F Belgia in relatie cu X in perioada 2012-2016 și sa prezinte documente si orice alte mijloace de proba prin care sa demonstreze faptul ca aceasta rata este corect determinata si pe baze reale.

5. S-a constatat ca X a avut in anii 2012-2013 si alte tranzactii cu societati afiliate pentru care societatea nu a justificat preturile practicate prin dosarul preturilor de transfer.

Astfel, în anul 2012, X a achiziționat servicii de consultanță de la G, societate afiliată cu sediul în Belgia, în suma de 000 lei, iar în 2013 în suma de 000 lei, cuantumul acestor tranzacții nefiind analizate prin dosarul preturilor de transfer prezentat de societate.

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății să precizeze motivele pentru care nu a justificat prin dosarul preturilor de transfer, preturile de transfer practicate cu acest furnizor de servicii, persoana afiliată.

6. S-a solicitat societății să prezinte o declarație pe proprie răspundere a persoanelor cu funcție de administrare în cadrul F, FBR A, FBR F și, ulterior fuziunii, X, prin care să se declare toate societățile cu sediul în România sau în altă țară (inclusiv societățile care și-au schimbat denumirea, sediul, etc.), care sunt sau au fost afiliate cu aceste societăți.

7. S-a selectat prin sondaj, pentru fiecare dintre cele trei societăți care au fuzionat, o serie de furnizori de servicii cu o pondere semnificativă în cheltuielile de exploatare ale acestora, în perioada 2012 – 2016 și s-a solicitat prezentarea documentelor justificative aferente acestor achiziții, respectiv, facturi, contracte, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, traduse în limba română.

Organele de inspecție fiscală prin adresa nr. 000/.11.2018 au solicitat completarea dosarelor preturilor de transfer, în sensul corectării și clarificării aspectelor prezentate anterior, precum și prezentarea documentelor și evidențelor financiar contabile în care sunt reflectate tranzacțiile care prezintă relevanță pentru scopurile inspecției fiscale.

Fata de această solicitare societatea a prezentat:

-adresa nr. 000/.01.2019, în care sunt precizate sintetic documentele aferente anului 2013 și documentele (facturi, rapoarte de lucru și corespondență) aferente tranzacțiilor din perioada 01.09.2014-31.07.2015 dintre F și FBR ;

-un dosar care conține răspunsurile la adresa nr.000/2018;

-un număr de 11 bibliorafturi cuprinzând copii după contracte și facturi emise de furnizorii societății.

S-a constatat că deși au fost solicitate documente și informații necesare aprecierii stării de fapt fiscale, precum și completarea dosarelor preturilor de transfer pentru toată perioada 2012-2016, societatea a prezentat documente și informații care se referă doar la anul 2013.

Din verificarea documentelor prezentate, raportat la solicitarile din adresa nr.000/2018, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1) Deși ratele rentabilității costurilor totale din dosarele preturilor de transfer au fost prezentate ca fiind pozitive, având în vedere pierderile din exploatare înregistrate în cazul celor trei societăți din România, acestea sunt în mare măsură negative, cu toate că prin adresa de solicitare s-a subliniat necesitatea de a prezenta atât structura veniturilor dar și cuantumul, structura și natura costurilor luate în calcul la determinarea acestei rate, indicându-se că în acest sens, necesitatea detalierei costurilor/cheltuielilor pe fiecare perioadă/an fiscal, pe fiecare cont de cheltuieli din clasa 6 și pe fiecare element de cost, astfel încât să poată fi identificată factura/furnizorul pe baza căreia au fost înregistrate aceste cheltuieli și mai departe să poată fi analizată și comparată natura și cuantumul acestor cheltuieli cu natura și cuantumul veniturilor facturate.

2) În cazul F, societatea a prezentat mai multe planse printate în care sunt prezentate doar pentru anul 2013, structura costurilor cu consultanța, refacturări alte costuri, etc., refacturate către companiile afiliate din România, respectiv FBR F, FBR B, FBR A și FBR F.

Totodată, a prezentat o situație a cheltuielilor înregistrate de X care nu au acoperire în veniturile realizate, aceste cheltuieli fiind prezentate pe ultima coloană a situației prezentate sub denumirea *“ramase de facturat”*.

Societatea nu a motivat în fapt și în drept de ce nu luată în calcul toate cheltuielile de exploatare pentru determinarea ratelor rentabilității costurilor totale și nu a completat dosarele preturilor de transfer în sensul recalculării ratelor ținând cont de cheltuielile de exploatare.

3) Cu privire la situațiile în care ratele rentabilității costurilor totale determinate prin dosarele preturilor de transfer au fost calculate pe baza unor costuri „bugetate”, societatea nu a dat curs solicitării de a reface aceste calcule utilizând costurile operaționale efective și nu cele estimate (bugetate).

4) Cu privire la serviciile furnizate de FBelgia către X s-a constatat că societatea nu a prezentat niciun fel de documente care să facă probă salariilor plătite în Belgia, persoanele care au prestat munca salarială în beneficiul X, calificarea acestora, felul muncii și orele de muncă prestate, tariful orar, etc., elemente în funcție de care să se poată aprecia în ce măsură aceste servicii au fost prestate și care a fost costul prestării.

Foaia de calcul prezentată de societate din care rezultă cum a fost obținută rata rentabilității costurilor totale, nu poate să furnizeze precizările și să suplinească documentele solicitate de organele de inspecție fiscală.



5) Cu privire la faptul ca X a inregistrat in anii 2012-2013 achizitii de servicii de consultanta de la societati afiliate, pentru care societatea nu a justificat preturile practicate prin dosarul preturilor de transfer, societatea a prezentat un nou dosar al preturilor de transfer, în care singura modificare a fost mentiunea: *"Datorita faptului ca in decursul anului 2012, serviciile de consultanta prestate de GFC in beneficiul FBR au fost fara aplicarea unei marje de profit, tranzactia nu a deviat de la principiul valorii de piata"*.

6) In ceea ce priveste solicitarea de a prezenta facturile si contractele de prestari servicii de care au beneficiat societatile din grup, selectate prin sondaj, pentru perioada 2012 - 2016, societatea a prezentat partial documentele solicitate, doar pentru anul 2013 si doar pentru X.

Tinand cont de deficientele constatate in modul in care au fost analizate preturile de transfer, organele de inspectie fiscala au apreciat ca dosarele preturilor de transfer prezentate de societate nu pot fi luate in considerare, avand in vedere urmatoarele:

a) Desi cele trei societati din grupul FBR care au fuzionat in anul 2016 au inregistrat o pierdere fiscala cumulata de aproape 30 milioane lei, dosarele preturilor de transfer prezentate indica faptul ca societatile au respectat in tranzactiile intra-grup principiul "lungimii de brat", incadrându-se in intervalul preturilor de piata determinat pe baza unor esantioane de companii independente.

b) Desi X este o societate al carei obiect de activitate a fost furnizarea de servicii (in principal de consultanta) catre celelalte societati din grup, aceasta au inregistrat o pierdere din exploatare considerabila, (in anul 2012 de 0 lei și in anul 2013 de 000 lei), în conditiile în care din dosarul preturilor de transfer a rezultat ca in stabilirea preturilor de transfer, a fost respectat principiul pietei libere.

Organele de inspectie fiscala au analizat tranzactiile comerciale care au generat pierderile agregate ale societatilor din Romania, constatand ca in fapt, acestea se datoreaza in principal serviciilor de consultanta pe care X le-a achizitionat de la diversi furnizori de servicii, atat societati afiliate cat si neafiliate, pe care ulterior le-a refacturat sau ar fi trebuit sa le refactureze, cu o marja de profit catre celelalte societati din Romania, respectiv catre FBR F, FBR F, FBR A si FBR B.

S-a constatat ca pierderile din exploatare cumulate la nivel de grup, se datoreaza serviciilor de consultanta inregistrate de X care au fost diseminate ulterior in interiorul grupului, servicii care, desi ar fi trebuit sa conduca la o crestere a performantei economice la nivelul tuturor societatilor, aceste servicii au fost sursa generatoare de pierderi economice si fiscale pe intreg circuitul intra-grup.

Din analiza fiselor de cont prezentate de societate, serviciile de consultanta inregistrate de X au venit pe doua paliere:

-prin companii din Belgia, in principal de la cele doua societati afiliate G si F Belgia și de la o serie de companii care, desi nu au fost recunoscute si tratate ca societati afiliate prin dosarele preturilor de transfer, din documentele prezentate, a rezultat ca sunt detinute de persoane cu functii de conducere in FVIM Luxemburg (fondul prin care se finanteaza investitiile din Romania), respectiv A reprezentata de TB care are si calitatea de vicepresedinte al FVIM, N, reprezentata de FF, persoana care are si calitatea de secretar general al FVIM, L, reprezentata de AS, persoana care are si calitatea de consilier juridic al FVIM.

Organele de inspectie fiscala au constatat că serviciile facturate de aceste societati, se refera la activitatea de coordonare/management a activitatii grupului FBR, pe diferite paliere (juridic, economic, IT, etc.) in functie de scopul si necesitatile FVIM.

De asemenea, s-a constatat ca functia de culegere de informatii de la entitatile din Romania si de informare a boardului FVIM, nu este necesara activitatii economice din Romania.

In aceste conditii, serviciile prestate de aceste societati, avand in vedere dubla calitate a reprezentantilor acestora, se adreseaza in cea mai mare masura FVMI, acesta fiind un beneficiar real al serviciilor prestate, fapt dovedit si de functiile de conducere pe care persoanele in cauza le detin in cadrul FVMI.

-urmare serviciilor achizitionate din Romania de la societatea de avocatura K. Din facturile si justificarile prezentate aferente anului 2013, a rezultat ca si aceste servicii de consultanta servesc boardului FVMI din Luxemburg pentru luarea deciziilor privind unele oportunitati de a investi in fondul forestier din Romania si nu in mod direct si necesar societatilor din Romania.

Fata de serviciile de consultanta externa achizitionate de la societatea afiliata G/F Belgia, in suma de 000 lei in anul 2012 si de 000 lei in anul 2013, respectiv in suma de 000 lei in 2013, de 000 lei in 2014 și de 000 lei in 2015, organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea respectarii principiului "lungimii de brat" a preturilor de transfer practicate.

Astfel, in dosarul preturilor de transfer prezentat pentru anii 2012 si 2013, s-a constatat ca acesta societate a aplicat o marja de 20% la costurile cu angajatii, rezultand din calcule, o rata a rentabilitatii costurilor totale realizata de furnizorul de servicii din Belgia de 4,8% in anul 2013.

Societatea nu a prezentat justificarea preturilor de transfer practicate in relatie cu persoana afiliata G pentru anul 2012, respectiv anul 2013, desi s-au solicitat in scris explicatii cu privire la aceasta situatie.

Situatia este identica si pentru anii 2014-2015, rata rentabilitatii costurilor totale a X înregistrând valori de 4,8-5%, fara ca societatea să demonstreze in vreun fel realitatea acestor valori si fara a justifica in mod obiectiv existenta costurilor salariale ale personalului implicat in consultanta furnizata.

Societatea a prezentat o situatie (foaie de calcul) cu privire la modul de calcul al ratei rentabilitatii costurilor totale in care sunt prezentate anumite cuantumuri salariale pentru anul 2013, fara insa a proba in vreun fel realitatea acestora.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca rata rentabilitatii costurilor totale indicata in dosarul preturilor de transfer in procent de 4,8-5% pentru FBelgia în perioada 2012- 2015, nu este justificata, iar societatea nu a facut dovada faptului ca preturile practicate intre societatile afiliate respecta principiul "lungimii de brat".

Organele de inspectie fiscala au procedat si la o verificare a documentelor justificative care au stat la baza inregistratii cheltuielilor cu consultanta de la societatile afiliate din Belgia, respectiv a contractelor, facturilor, rapoartelor si corespondentelor prin e\_mail, prezentate de societate ca documente justificative pentru cheltuielile cu serviciile de consultanta de la F Belgia si G, inregistrate in anul 2013, în conditiile în care, pentru anii 2012, 2014, 2015, societatea nu a prezentat astfel de documente.

Din constatari a rezultat ca X a inregistrat in anul 2013 costuri de exploatare in suma totala de 000 lei, reprezentand servicii prestate de terti care nu au mai fost cuprinse in devizele de servicii si nu au fost refacturate catre celalalte societati din Romania, fapt care explica pierderile din exploatare inregistrate de X in anul 2013.

Totodata, din documentele prezentate (contacte, facturi, anexe la facturi si corespondente e\_mail) pentru anul 2013, a rezultat ca G in perioada ianuarie – iulie 2013 si F Belgia in perioada august-decembrie 2013, au emis lunar, facturi catre X, pentru o serie de servicii de consultanta structurate astfel:

- o suma fixa lunara in suma de 000 euro, reprezentand servicii de consultanta si analiza in legatura cu prospectarea unor investitii în active în Romania;

- o parte variabila, denumita „servicii complementare”, constand în refacturarea unor servicii complementare efectuate de societatea belgiana, fără documentele justificative si fără sa se facă dovada ca aceste servicii au legătura cu activitatea din Romania;

- o alta parte, reprezentând refacturarea unor costuri cu deplasari cu avionul, mese servite la restaurant, taxi, hotel, fără documente din care sa rezulte persoanele care au făcut deplasarea, locul si scopul deplasarii.

In ceea ce priveste suma fixa de 000 euro, societatea a atasat o anexa prin care aceasta suma este defalcata pe diverse tipuri de activitati, respectiv:

-suma de 000 euro alocata pentru servicii de "Asigurarea de suport pentru partea financiara, legala, IT, resurse umane, servicii tehnice si administrative",

-suma de 000 euro alocata pentru analiza clientilor de biomasa, alegerea speciilor ce urmeaza a fi plantate, punerea in functiune a unei platforme de probe de biomasa cu scopul de a testa o varietate de specii, etc.

Pentru niciuna dintre aceste activitati nu au fost prezentate documente justificative din care sa rezulte persoana care a prestat serviciile, pregatirea profesionala a acesteia, locul unde au fost presate, timpul de munca alocat fiecărei activitati, tariful orar, etc, elemente absolut necesare in a evalua realitatea si volumul muncii prestate si justificarea sumei facturate de partea afiliata.

In ceea ce priveste sumele complementare si cele aferente deplasarilor, societatea nu a justificat cu documente din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost facute in scopul realizarii de venituri impozabile ale X, respectiv documente din care sa rezulte persoanele care au efectuat deplasările, calitatea acestora, scopul deplasării, etc.

Situatia este similara si in cazul facturilor emise de F Belgia, succesoarea G in anul 2013.

Prin urmare, sintetizand constatarile de mai sus, organele de inspectie au stabilit ca:

-dosarul preturilor de transfer intocmit de societate pentru justificarea preturilor de transfer intre X in calitate de beneficiar de servicii de consultanta facturate de G si F Belgia, nu poate fi luat in considerare intrucat nu a fost completat pentru anii 2012 si 2013 cu tranzactiile derulate cu aceasta societate, iar pentru baza de stabilire a preturilor de transfer s-au utilizat "costurile cu angajatii" care au prestat serviciile, fara ca societatea sa puna la dispozitie documente relevante din care sa rezulte cuantumul precum si efectivitatea prestarii acestor servicii;

-suma de 000 lei reprezentand cheltuieli de exploatare pentru anul 2013, nu a intrat in structura de formare a preturilor facturate catre celelalte societati din grup, de unde rezulta ca aceste costuri nu sunt aferente veniturilor impozabile si prin urmare nu pot fi deduse la calculul impozitului pe profit;

-documentele justificative anexate facturilor emise de G si F Belgia in anul 2013, constau in principal in listarea unor discutii prin e\_mail intre diverse persoane angajate ale grupului de societati din Romania.

Societatea nu a furnizat documente edificatoare privind persoanele salariate care au prestat serviciile, pregatirea profesionala a acestora, natura si volumul serviciilor prestate, locul unde au fost prestate, timpul de munca alocat fiecarei activitati, tariful orar, salariile platite, etc., elemente absolut necesare in a evalua realitatea si valoarea muncii prestate si pe aceasta baza justificarea facturii emise de partea afiliata.

-societatea nu a prezentat facturile si documentele justificative care au stat la baza serviciilor prestate de societatile afiliate G (in anul 2012) si F Belgia in anii 2014 si 2015.

În concluzie, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

-deficiente atat cu privire la justificarea preturilor de transfer prin prisma dosarului preturilor de transfer pentru serviciile de consultanta prestate de societatile afiliate, precum și deficiente cu privire la documentele justificative care au stat la baza inregistrarii acestor cheltuieli (facturi, anexe);

-societatea a individualizat o serie de cheltuieli care nu au intrat in structura de formare a preturilor serviciilor facturate catre celelalte societati din grup, de unde rezulta ca aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor impozabile realizate de X, aferente anului 2013 si prin urmare nu pot fi deduse la calculul impozitului pe profit.

Avand in vedere aceste deficiente organele de inspectie fiscala au stabilit ca:

-pentru cheltuielile in suma de 000 lei care nu au fost refacturate catre celelalte societati din grup, nu este indeplinita conditia de deductibilitate la calculul impozitului pe profit, avand in vedere ca acestea nu au stat la baza realizarii veniturilor impozabile ale X in anul 2013;

-pentru serviciile de consultanta deduse de X in suma de 000 lei, facturate in anul 2013 de G in suma de 000 lei si respectiv FBelgia in suma de 000 lei, societatea nu face dovada indeplinirii conditiilor de deductibilitate la calculul impozitului pe profit intrucât nu a furnizat dovezi obiective cu privire la persoanele care au prestat serviciile, calitatea acestora, pregatirea profesionala a acestora, numarul de ore lucrate, tariful orei de munca, etc., astfel ca prestarea acestor servicii nu poate fi demonstrata;

-pentru anul 2012, societatea a dedus cheltuieli cu servicii de consultanta facturate de G, in suma totala de 000 lei, pentru care nu a facut dovada faptului ca serviciile in cauza au la baza un document justificativ emis in conformitate cu normele fiscale in vigoare si ca aceste servicii au fost prestate in scopul realizarii de venituri impozabile;

-societatea a dedus cheltuieli cu servicii de consultanta facturate de FBelgia in anul 2014 in suma de 000 lei si in anul 2015 in suma de 000 lei, pentru care nu a facut dovada faptului ca serviciile in cauza au la baza un

document justificativ emis in conformitate cu normele fiscale in vigoare si ca aceste servicii au fost prestate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Prin urmare, în temeiul art. 11 alin. (2) lit. d), art. 19 alin. (1) și alin. (5), art. 21 alin. (1), alin. (4) lit. m), lit. f), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, pct. 48 și 49 din HG nr. 44/2004, art. 7 alin. (1) și alin. (4) din OPANAF nr. 442/2016 și art. 73 alin. (1) și 276 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au limitat baza impozabila stabilită suplimentar la suma de 000 lei reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit cu care a fost diminuata pierderea fiscala înregistrată de societate, aferenta perioadei 01.01.2012-31.12.2016.

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

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

**Referitor la susținerea contestatarii potrivit careia organele de inspecție fiscala au încălcat prevederile art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in sensul ca nu au respectat considerentele Deciziei de solutionare a contestatiei nr.000/2018 prin care s-a dispus refacerea inspectiei fiscale, avand in vedere ca au analizat si alte aspecte decat cele retinute initial prin actul de control desfiintat, se rețin următoarele:**

Potrivit art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura, astfel, cu modificarile și completările ulterioare:

*“Art.129 Refacerea inspectiei fiscale*

*(1) in situatia in care, ca urmare a deciziei de solutionare emise potrivit art. 279 se desfiinteaza total sau partial actul administrativ-fiscal atacat, emis in procedura de inspectie fiscala, organul de inspectie fiscala reface inspectia fiscala. cu respectarea dispozitiilor art. 276 alin. (3).*

*(2) Refacerea inspectiei fiscale trebuie sa respecte strict perioadele fiscale, precum si considerentele deciziei de solutionare a contestatiei care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt mentionate in decizie.”*

Potrivit art.276 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala: *“Prin solutionarea contestatiei nu se poate crea o situatie mai grea contestatorului in propria cale de atac.”*

Prin urmare, potrivit prevederilor legale sus-citate, cerintele imperative care trebuiesc respectate, la refacerea inspecției fiscale urmare unei decizii de desfiintare sunt:

- respectarea stricta a perioadelor fiscale;
- respectarea strictă a considerentelor deciziei de solutionare a contestatiei;
- nu se poate stabili o situatie mai grea decat cea constatată prin actul desfiintat.

În ceea ce priveste prima cerinta, se reține ca societatea nu a reclamat nerespectarea perioadei reverificate de catre organele de inspectie fiscala, în conditiile în care perioada fiscala verificata și pentru care s-a stabilit diminuarea pierderii fiscale este 29.10.2012 – 31.12.2016.

De asemenea, se reține ca nici cea de-a treia cerinta nu a fost incalcata, baza impozabila stabilita suplimentar prin Decizia de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. 000/2019 nedepasind baza impozabila stabilita suplimentar prin Decizia de modificare a bazei de impozitare nr.000/2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018, de către organele de inspecție fiscală din cadrul A J F P.

In ceea ce priveste cea de-a doua cerinta, societatea reclama faptul ca organele de inspectie fiscala nu au respectat considerentele deciziei de solutionare a contestatiei prin care a fost desfiintat actul de control anterior si s-a dispus refacerea inspecției fiscale, invocand faptul ca organele de inspectie fiscala au analizat si alte aspecte decat cele retinute initial de catre echipa de control prin actul de control desfiintat.

Fata de aceasta afirmatie se reține ca prin Decizia nr.000/2018, emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, s-a dispus desfiintarea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018 pentru suma totala de 000 lei, suma care provine din urmatoarele constatari:

-constatarea ca nedeductibile a cheltuielilor inregistrate pentru anii 2014 si 2015 (inainte de fuziune), de catre beneficiarul FBR , pentru serviciile executate de prestatorul X in suma de 000 lei;

-anularea pierderii fiscale în suma de 000 lei, reprezentând pierderea fiscala inregistrata de X, pentru anul 2013, societatea fiind absorbita in urma fuziunii prin absorbtie de catre FBR A, rezultand astfel X în conditiile în care X. a rezultat in anul 2016, din fuziunea prin absobtie de catre FBR A (societate absorbanta), a F si a FBR F, noua denumire a societatii rezultate fiind X. Prin Decizia nr.000/2018 s-a dispus analizarea evidentelor fiscale, registrelor, situatiilor, precum și a oricăror alte înscrisuri pe care, potrivit legislației fiscale, societatea trebuia să le întocmească în mod obligatoriu în scopul stabilirii stării de fapt fiscale și a creanțelor fiscale pentru perioada 29.10.2012 – 31.12.2016.

Deși societatea invocă temeiul legal prin care se trasează limitele unei acțiuni de refacere a inspecției fiscale, arătând că mandatul echipei de inspecție fiscală este limitat de considerentele din decizia de soluționare a contestației, apreciază în mod eronat întinderea limitelor trasate prin considerentele care au stat la baza emiterii deciziei de modificare a bazei de impunere, apreciind că aceste limite se referă strict la aspectele reținute în primul act de control, aspecte care au stat la baza stabilirii unei baze impozabile suplimentare în suma totală de 000 lei.

Ori, așa cum rezulta din Decizia nr.000/2018 la pag. 17-28, organul de soluționare a contestației a trasat în mod clar obiectivele de verificat de către noua echipă de inspecție fiscală care va reface controlul, aspect însă asupra căruia societatea nu are niciun comentariu.

Prin urmare, se reține că argumentele societății cu privire la nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor Deciziei nr.000/2018, prin care s-a dispus desființarea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018 nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației și, în consecință, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

## **B. ASPECTE DE FOND**

**Referitor la suma de 0000 lei reprezentând cheltuieli cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care documentele prezentate și analizate nu sunt de natură să justifice necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul activității desfășurată de societatea din România**

**În fapt,** urmare Deciziei nr.000/2018 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, prin care s-a dispus desființarea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.000/2018, organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea inspecției fiscale pentru perioada 29.10.2012 – 31.12.2016 și au constatat următoarele:

-dosarul preturilor de transfer întocmit de societate pentru justificarea preturilor de transfer între X în calitate de beneficiar de servicii de consultanță facturate de G și F Belgia, nu poate fi luat în considerare întrucât, deși s-a solicitat completarea acestuia pentru anii 2012 și 2013 cu tranzacțiile derulate cu societatea afiliată G, dosarul nu a fost completat, iar în analiza preturilor de transfer se utilizează ca bază de stabilire a preturilor



de transfer “costurile cu angajatii” care au prestat serviciile, fara ca societatea sa puna la dispozitie documente relevante din care sa rezulte cuantumul precum si efectivitatea prestarii acestor servicii;

-asa cum rezulta din situatia cheltuielilor de exploatare prezentata de societate pentru anul 2013, o parte consistenta a acestora, respectiv suma de 000 lei, nu a intrat in structura de formare a preturilor facturate catre celelalte societati din grup, și prin urmare, aceste costuri nu sunt aferente veniturilor impozabile si nu pot fi deduse la calculul impozitului pe profit;

-s-a constatat ca documentele justificative anexate facturilor emise de G si F Belgia in anul 2013, prezentate controlului, constau in principal in listarea unor discutii prin e\_mail intre diverse persoane dintre care unele au calitatea de angajati ai grupului de societati din Romania, iar altele au fost identificate ca fiind angajati ai societatilor (furnizoare de servicii de consultanta) din Romania (K) si din Belgia (altele decat F Belgia ).

Nu au fost furnizate documente edificatoare privind persoanele salariate care au prestat serviciile, pregatirea profesionala a acestora, natura si volumul serviciilor prestate, locul unde au fost prestate, timpul de munca alocat fiecărei activitati, tariful orar, salariile platite, etc., elemente absolut necesare in a evalua realitatea si valoarea muncii prestate si pe aceasta baza justificarea facturii emise de partea afiliata.

-societatea nu a prezentat facturile si documentele justificative care au stat la baza serviciilor prestate de societatile afiliate G (in anul 2012) si FBelgia in anii 2014 si 2015, intrucat societatea a considerat ca verificarea preturilor de transfer pentru acesti ani nu poate face obiectul refacerii inspectiei fiscale, intrucat s-ar incalca prevederile art. 129 alin.(2) din Codul de procedura fiscala.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca reverificarea modului de stabilire a preturilor de transfer intre societatile afiliate din grupul F& B ste un obiectiv clar stabilit prin decizia de solutionare a contestatiei, de respectarea caruia trebuie sa tina seama, fără o limitare a perioadei pentru care are loc reverificarea.

De asemenea, s-au constatat deficiente cu privire la justificarea preturilor de transfer din dosarul preturilor de transfer pentru serviciile de consultanta prestate de societatile afiliate, precum și deficiente cu privire la documentele justificative care au stat la baza inregistrarii acestor cheltuieli (facturi, anexe) in sensul in care acestea, fie nu au fost prezentate, fie nu s-au putut verifica serviciilor facturate, din perspectiva volumului de munca, modalitatea de tarifare a acestei munci, natura serviciilor, realitatea si necesitatea acestora pentru imbunatatirea performantelor economice ale societatii, volumul/intinderea si valoarea acestor servicii.

Totodata, societatea nu a probat natura consultantei pe care a platit-o și persoanele care au furnizat consultanta, competentele profesionale ale

acestora, volumul de munca alocat consultantei, din care sa rezulte necesitatea unor astfel de servicii platite societăților afiliate având în vedere și costul ridicat al acestora.

În plus, societatea pentru anul 2013, a individualizat o serie de cheltuieli în suma de 000 lei, care nu au intrat în structura de formare a preturilor serviciilor facturate către celelalte societăți din grup, astfel că aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor impozabile realizate de X și prin urmare nu pot fi deduse la calculul impozitului pe profit.

În aceste condiții, având în vedere aceste deficiențe, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art. 7 alin. (1) și alin. (4) din OPANAF nr. 442/2016, art. 11 alin. (2) lit. d) și art. 19 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere aceste deficiențe, organele de inspecție fiscală au constatat că:

-pentru anul 2013, societatea a înregistrat o serie de cheltuieli în suma de 000 lei, care nu au fost refacturate către celelalte societăți din grupul FBR, pentru care nu a făcut dovada că au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli nu pot avea caracter deductibil la calculul impozitului pe profit, potrivit art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-pentru serviciile de consultanță deduse de X în suma de 000 lei, facturate în anul 2013 de G în suma de 000 lei și de F&B în suma de 000 lei, societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea prestării acestor servicii în scopul activităților desfășurate și faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate, precum și documente din care să rezulte informații obiective cu privire la persoanele care au prestat serviciile, calitatea acestora, pregătirea profesională, numărul de ore lucrate, tariful orei de muncă, etc., motiv pentru care, în temeiul art. 21 alin. (4) lit m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 48-49 din Normele de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit;

-pentru anul 2012, societatea a dedus cheltuieli cu servicii de consultanță facturate de G, în suma de 000 lei, pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea documentelor justificative (facturi, rapoarte de lucru și alte documente) din care să rezulte atât natura serviciilor prestate, cât și efectivitatea prestării acestora.

Societatea nu a prezentat aceste documente motivand ca anul 2012 nu face obiectul refacerii inspectiei fiscale.

Intrucat societatea nu a facut dovada faptului ca serviciile in cauza au la baza un document justificativ emis in conformitate cu normele fiscale in vigoare si ca aceste servicii au fost prestate in scopul realizarii de venituri impozabile, in temeiul art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscale au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

-societatea a dedus cheltuieli cu servicii consultanta facturate de F Belgia in anul 2014, in suma de 000 lei si in anul 2015, in suma de 000 lei, pentru care nu a prezentat documente, motivand ca anii 2014 si 2015 nu fac obiectul refacerii inspectiei fiscale.

Intrucat societatea nu a facut dovada faptului ca serviciile in cauza, prestate in anii 2014 si 2015, au la baza un document justificativ emis in conformitate cu normele fiscale in vigoare si ca aceste servicii au fost prestate in scopul realizarii de venituri impozabile, in temeiul art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscale au considerat aceste cheltuieli ca fiind sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Prin urmare, tinand cont de prevederile art. 276 alin. (3) din Legea 202/2015 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au limitat baza impozabila stabilita suplimentar prin Decizia de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.000/2019, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.000/2019 la suma de 000 lei, reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

**În drept**, in speța sunt incidente prevederilor art.19 alin.(1) si alin. (5) si art. 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, unde se prevede că:

*“Art.19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]*

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

*difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.*

*Art.21 (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”,*

coroborate cu pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“12. Veniturile și 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, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal”.*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că 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.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora 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. Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, aceste cheltuieli trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii din care să reiasă că sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată sunt incidente prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, unde se specifică:

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

*”f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”;*

coroborate cu prevederile pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică:

*”44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”;*

respectiv art.21 alin.4 lit. m) din același act normativ, care prevede:

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

coroborate cu prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică:

*“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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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”;*

și cu pct 49 din același act normativ, potrivit căruia:

*“49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și*

*principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:*

*(i) părțile implicate;*

*(ii) natura serviciilor prestate;*

*(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii”.*

Astfel, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil sunt expres prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii, cum sunt: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Aceasta înseamnă că un contribuabil poate contracta orice bunuri și servicii ce au „legătură” cu „scopul activităților desfășurate”, însă dovedirea necesității acestora față de posibilitățile interne ale societății trebuie corelată cu satisfacerea scopului pentru care au fost contractate, respectiv trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate, fie la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Or, rezultatul activității depuse poate satisface „scopul activităților desfășurate” doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse și rezultatele obținute reprezintă ceea ce se definește ca eficiența a activității economice desfășurate.

În același sens este Decizia nr.740/22.02.2018 prin care Înalta Curte de Casație și Justiție a decis, într-o speță similară, 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 supremă 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 și fără a

prezenta eventuale rapoarte de lucru aferente timpului alocat fiecărui serviciu.

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

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 7 pct. 21 lit.c) și pct. 26, art. 11 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Art. 7 pct. 21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:*

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

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

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

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

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

*“Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

*(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau*

pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

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

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

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

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

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

precum și normele de aplicare a acestora stabilite de Titlul I, pct. 41 din HG nr. 44/2004,

“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 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”.*

In anul 2016 sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

-Art. 7 alin. (1) pct. 26 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

-Art.7 alin.(1) pct.32 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

-Art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

- a) metoda comparării prețurilor;*
- b) metoda cost plus;*
- c) metoda prețului de revânzare;*
- d) metoda marjei nete;*
- e) metoda împărțirii profitului;*
- f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.*

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii între persoanele afiliate este condiționată de prestarea efectivă a serviciilor ca și în cazul unor persoane independente, deoarece simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă.

Totodată trebuie avut în vedere 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, și, prin urmare, cheltuielile de aceasta natură pot fi deduse de filială numai dacă se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și

valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.

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

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

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

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

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

De asemenea, spetei îi sunt aplicabile și următoarele prevederi legale:

-Art. 7 alin. (1) și alin. (4) din OPANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer:

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

*(4) În situația neprezentării/prezentării incomplete a dosarului prețurilor de transfer, solicitat conform prevederilor art. 2 alin. (2) și (4), organele de*

*inspecție fiscală vor proceda la estimarea cuantumului prețurilor de transfer. Estimarea se va realiza numai pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a prezentat dosarul prețurilor de transfer sau pentru care dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat incomplet, nefiind astfel documentat faptul prin care cuantumul prețurilor de transfer stabilite respectă principiul valorii de piață. Ca urmare a operațiunii de estimare se ajustează suma venitului sau a cheltuielii, după caz, aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate, pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.”*

-Art. 9 alin.(1) și alin. (2) din OPANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer:

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

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

-Art. 8 alin. (2) din OPANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer:

*”(2) Disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer”.*

Față de prevederile legale invocate și luând în considerare documentele existente la dosarul contestației se reține că X a luat naștere prin absorbția societăților FBR F și F&B de către FBR A în august 2016.

X a obținut în perioada 01.01.2012 – 22.08.2016 venituri din servicii generale administrative, servicii corporative, asistență specifică, servicii de suport și consultanță tehnică, prestate către societăți afiliate din România, respectiv FBR F, FBR A, FBR F, FBR B.

Pentru serviciile prestate în beneficiul părților afiliate din România, F&B a facturat costurile suportate cu marje de profit variabile în funcție de contractele încheiate, tarifele fiind calculate la începutul anului, pe baza cifrelor prevăzute în buget, urmând ca la sfârșitul anului să fie aplicată o ajustare a valorii serviciilor, bazată pe costurile reale.

Pentru prestarea de servicii de dezvoltare software și asistență pentru investiții altor entități afiliate din România, X a calculat costurile suportate fără marjă, tarifele fiind calculate pe fiecare semestru pe baza costurilor reale directe și indirecte, suportate pe durata prestării serviciilor.

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea naturii serviciilor de consultanță facturate între societățile din grup și a celor achiziționate de la terți neafiliați, precum și la identificarea circumstanțelor și a cauzelor care au condus la o pierdere fiscală agregată, declarată de X la data de 31.12.2016, în suma totală de 000 lei, pierdere care a rezultat din pierderile fiscale cumulate, reportate în perioada 2012-2016, dar și anterior acesteia, înregistrate de fiecare dintre cele trei societăți care au fuzionat în august 2016.

Asa cum se poate observa, societățile din grupul F&B din România au înregistrat pierderi cumulate, agregate în suma totală de -000 lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au selectat prin sondaj, pentru fiecare dintre cele trei societăți care au fuzionat, o serie de furnizori de servicii cu o pondere semnificativă în cheltuielile de exploatare ale acestor societăți în perioada 2012 - 2016.

Cheltuielile înregistrate cu aceste servicii au fost înregistrate în contul de cheltuieli 628 "Cheltuieli cu alte servicii" și au o pondere însemnată în totalul cheltuielilor de exploatare care au avut o contribuție semnificativă la pierderea fiscală agregată înregistrată de cele trei societăți care au fuzionat, dar și a celorlalte două care au rămas independente (FBR B și FBR A).

Organele de inspecție fiscală au solicitat pentru furnizorii selectați, prezentarea documentelor justificative aferente acestor achiziții, respectiv, facturi, contracte, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, traduse în limba română.

Societatea a prezentat documentele aferente anului 2013 și documente (facturi, rapoarte de lucru și corespondență) aferente tranzacțiilor din perioada 01.09.2014-31.07.2015 dintre X și FBR F.

Prin urmare, se reține că societatea nu a prezentat documente aferente întregii perioade verificate (2012 – 2016) și pentru toate societățile care au fuzionat în anul 2016.

Pe de altă parte, organele de inspecție fiscală au procedat și la o verificare a documentelor justificative care au stat la baza înregistrării

cheltuielilor cu consultanta de la societatile afiliate din Belgia, respectiv a contractelor prezentate, facturilor, rapoartelor si corespondentelor prin e\_mail prezentate de societate ca documente justificative.

Se reține în acest context ca societatea a prezentat facturi si documente justificative doar pentru cheltuielile cu serviciile de consultanta de la F Belgia si G, inregistrate in anul 2013. Pentru anii 2012, 2014, 2015 societatea nu a prezentat astfel de documente.

Din documentatia prezentata de societate pentru anul 2013, a rezultat ca X a inregistrat in anul 2013 costuri de exploatare in suma totala de 000 lei, reprezentand servicii prestate de terti care nu au mai fost cuprinse in devizele de servicii si nu au fost refacturate catre celalalte societati din Romania, fapt care explica pierderile din exploatare inregistrate de societate, cel putin in ceea ce priveste anul 2013.

Totodata, din documentele prezentate (contacte, facturi, anexe la facturi si corespondente e\_mail) pentru anul 2013, rezulta ca G in perioada ianuarie – iulie 2013 si F Belgia in perioada august-decembrie 2013, au emis cu o frecventa lunara, facturi catre X, pentru o serie de servicii de consultanta care sunt structurate pe trei componente/parti:

- o suma fixa lunara in suma de 000 euro, reprezentand servicii de consultanta si analiza in legatura cu prospectarea unor investitii în active în Romania;

- o alta parte variabila, denumita „servicii complementare”, constand în refacturarea unor servicii complementare diverse prestate de societatea belgiana, fără documentele justificative si fără a se face dovada ca aceste servicii au legătura cu activitatea din Romania;

- o a treia parte, reprezentând refacturarea unor costuri cu deplasari (diverse deplasari cu avionul, mese servite la restaurant, taxi, hotel, etc.) fără documente din care sa rezulte persoanele care au făcut deplasarea, locul si scopul deplasarii, dacă sunt salariatii ai acestor societati, calitatea si competentele acestor persoane, volumul muncii si calitatea muncii prestate.

Din unele documente constand în discutii prin e-mail, s-a constatat ca printre persoanele care au efectuat aceste deplasari figureaza, pe langa personalul societatilor din Romania si reprezentantii celorlalte societati care furnizeaza consultanta pe diverse tematici (AL, N, LC, AS, LD SNC si LD A din Belgia si K SPRL din Romania), fara a se putea stabili care este personalul salariat al G Belgia/F&B si fara a se putea stabili natura si volumul serviciilor care au fost prestate de acest personal.

Spre exemplificare se reține factura emisa de G sub nr. 000/03.2013, prin care se factureaza catre X:

- servicii de consultanta în legătura cu activele din Romania în suma fixa de 000 euro,
- servicii complementare nr. 1, in suma de 000 euro,

- servicii complementare nr.2, in suma de 000 euro, si
- diverse cheltuieli de deplasare in suma de 000 euro.

In ceea ce priveste suma fixa de 000 euro, din anexa atașată facturii a rezultat ca aceasta suma este defalcata pe diverse tipuri de activitati, respectiv

-suma de 000 euro este alocata pentru servicii constand în *“Asigurarea de suport pentru partea financiara, legala, IT, resurse umane, servicii tehnice si administrative”*,

-suma de 000 euro este alocata pentru analiza clientilor de biomasa alegerea speciilor ce urmeaza a fi plantate, punerea in functiune a unei platforme de probe de biomasa cu scopul de a testa o varietate de specii, etc.

Se reține ca pentru niciuna dintre aceste activitati nu au fost prezentate documente justificative din care sa rezulte persoana care a prestat serviciile, pregatirea profesionala a acesteia, locul unde au fost presate, timpul de munca alocat fiecarei activitati, tariful orar, etc, elemente absolut necesare in a evalua realitatea si volumul muncii prestate si pe aceasta baza justificarea sumei facturate emise de partea afiliata.

De asemenea, se reține ca pentru justificarea sumelor *“complementare”* 1 si 2, precum si cele aferente deplasarilor, societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost facute in scopul realizarii de venituri impozabile de către Forest&Biomass Services Romania SA, respectiv documente din care sa rezulte persoanele care au efectuat deplasarile, calitatea acestora, scopul deplasarii, etc.

În plus se reține ca situația este similara si in cazul facturilor emise de FB, suscesoarea G in anul 2013.

Mai mult, se reține ca organele de inspecție fiscala, au verificat corectitudinea intocmirii dosarului preturilor de transfer, natura serviciilor de consultanta facturate intre societatile din grup si cele achizitionate de la terti și neafiliati, precum și circumstantele si cauzele care au condus la o pierdere fiscala agregata, declarata de X la data de 31.12.2016, in suma de 000 lei, rezultată din pierderile fiscale cumulate, reportate in perioada 2012-2016 si anterior acesteia, inregistrate de fiecare dintre cele trei societati care au fuzionat in august 2016, respectiv, F&B, FBR A, FBR F, precum și de X prin aplicarea dispozitiilor art. 7 alin. (1) și alin. (4) din OPANAF nr. 442/2016.

În urma verificarilor organele de inspecție fiscala au apreciat ca dosarele preturilor de transfer prezentate de societate nu pot fi luate in considerare, nefiind complete și concludente, cu toate solicitarile organelor de inspectie fiscala de completare și justificare, avand in vedere urmatoarele:

-desi cele trei societati din grupul FBR care au fuzionat in anul 2016 au inregistrat o pierdere fiscala cumulata de aproape 30 milioane lei, dosarele preturilor de transfer prezentate indica faptul ca societatile au respectat in tranzactiile intra-grup principiul "lungimii de brat", incadrandu-se in intervalul preturilor de piata determinat pe baza unor esantioane de companii independente.

-desi X este o societate al carei obiect de activitate a fost furnizarea de servicii (in principal de consultanta) catre celelalte societati din grup, aceasta au inregistrat o pierdere din exploatare considerabila, (in anul 2012 de 000 lei și in anul 2013 de 000 lei), în condițiile în care din dosarul preturilor de transfer prezentat de societate, a rezultat ca in stabilirea preturilor de transfer, a fost respectat principiul pietei libere.

Astfel, din analiza celor 10 dosare de preturi de transfer prezentate, respectiv câte un dosar pentru perioada 2012-2013, pentru anul 2014 si pentru perioada 01.01.2015-22.08.2016 prezentate de X, cate un dosar pentru anii 2013 si 2014 și pentru perioada 01.01.2015 – 22.08.2016 prezentate de FBR A, cate un dosar pentru anii 2013 si 2014 și pentru perioada 01.01.2015 – 22.08.2016 prezentate de FBR F și un dosar pentru perioada 23.08.2016 – 31.12.2016 prezentat de X, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

1.În ceea ce priveste ratele rentabilitatii costurilor totale proprii fiecarei societati (FBSR, A si F) avute in vedere pentru analiza comparativa cu intervalul de comparabilitate a ratei rentabilitatii costurilor totale determinata pe baza esantionului de societati independente, s-a constatat ca desi aceste rate sunt precizate procentual, modul in care au fost determinate nu este prezentat nici in cuprinsul dosarelor preturilor de transfer si nici in anexele acestora.

Spre exemplificare se reține ca din dosarul preturilor de transfer aferent perioadei 2012-2013 intocmit pentru X au rezultat urmatoarele:

-in cazul prestarilor de servicii de consultanta catre persoane afiliate din Romania, X a inregistrat o rata a rentabilitatii costurilor totale de 21,4% in anul 2012 si de 10% in anul 2013;

-in cazul serviciilor de dezvoltare software si asistenta pentru investitii catre persoane afiliate din Romania, X a inregistrat o rata a rentabilitatii costurilor totale de 4,81% in anul 2012 si de 5,53% in anul 2013.

2. In cazul X, nu rezulta structura si quantumul costurilor pe baza carora a fost determinata rata rentabilitatii costurilor totale, natura si quantumul celorlalte cheltuieli ramase din clasa 6, care nu au fost alocate in structura costurilor aferente veniturilor facturate la entitatile afiliate, respectiv, nu au fost luate in calcul la determinarea ratei rentabilitatii costurilor totale,



avand in vedere faptul ca aceasta societate a fost infiintata si a functionat exclusiv pentru a furniza servicii de consultanta catre toate societatile din grupul din Romania.

3. În unele situatii, ratele rentabilitatii costurilor totale determinate prin dosarele preturilor de transfer au fost calculate pe baza unor costuri „bugetate”.

Astfel, in dosarul preturilor de transfer intocmit pentru X aferent perioadei 2012-2013, se mentioneaza o rata a rentabilitatii costurilor totale realizata de societate in anii 2012 si 2013, prin aceea ca *”la costurile bugetate, societatea a aplicat o marja de 21,4% in anul 2012 si o marja de 10% in anul 2013”*.

Prin urmare, se reține ca acest mod de calcul al ratei rentabilitatii costurilor totale nu are un fundament factic si nu este intemeiat nici din punct de vedere legal, atat timp cat costurile reale ale societatii sunt si au fost cunoscute la data intocmirii dosarului preturilor de transfer, iar acestea sunt mult diferite decat cele bugetate, drept pentru care fundamentarea ratei rentabilitatii costurilor totale pe baza unor „costuri bugetate” nu poate fi acceptata pentru determinarea preturilor de transfer intre persoane afiliate.

4. In ceea ce priveste serviciile furnizate de F&B catre societatile afiliate din Romania si in principal catre X s-a constatat ca rata rentabilitatii costurilor totale avuta in vedere in dosarul preturilor de transfer pentru aceasta societate este deasemenea nefundamentata.

Astfel, in anul 2013 F&B, furnizor de servicii de consultanta catre X (beneficiar al acestor servicii), rata rentabilitatii costurilor totale a fost de 4,9%, preturile practicate de FB fiind stabilite prin aplicarea unei marje brute (20%) asupra costurilor cu angajatii.

5.X a avut in anii 2012-2013 si alte tranzactii cu societati afiliate pentru care societatea nu a justificat preturile practicate prin dosarul preturilor de transfer prezentat.

Astfel, in anul 2012 X a achizitionat servicii de consultanta de la G, in valoare totala de 000 lei, iar in 2013 de 000 lei.

Societatea a prezentat documente (facturi, rapoartede lucru si corespondenta) aferente tranzactiilor din perioada 01.09.2014-31.07.2015 dintre F&B si FBR F.

Se reține ca societatea a prezentat documentele justificative aferente anului 2013 și unele documente care se refera la tranzactiile din perioada 01.09.2014-31.07.2015 dintre X si FBR F și copii dupa contracte si facturi emise de furnizori ai societatii.

Prin urmare, se reține ca societatea nu a prezentat documentele si informatii necesare aprecierii starii de fapt fiscale și nu a completat dosarele preturilor de transfer pentru toata perioada 2012-2016.

Totodata, în urma analizarii tranzactiilor comerciale care au generat pierderile agregate ale societatilor din Romania, s-a constatat ca de fapt, acestea se datoreaza in principal serviciilor de consultanta pe care X le-a achizitionat de la diversi furnizori de servicii, atat societati afiliate cat si neafiliate, pe care ulterior le-a refacturat sau ar fi trebuit sa le refactureze, cu o marja de profit catre celelalte societati din Romania, respectiv catre F, F O, A si FBR B, și care, desi ar fi trebuit sa conduca la o crestere a performantei economice la nivelul tuturor societatilor, aceste servicii au fost sursa generatoare de pierderi economice si fiscale pe intreg circuitul intra-grup.

Din analiza fiselor de cont, serviciile de consultanta inregistrate de X au venit pe doua paliere:

1) prin companii din Belgia, in principal de la cele doua societati afiliate G si F&B (fosta G) și de la o serie de companii care, desi nu au fost recunoscute si tratate ca societati afiliate prin dosarele preturilor de transfer, din documentele prezentate, a rezultat ca sunt detinute de persoane cu functii de conducere in FVIM (fondul prin care se finanteaza investitiile din Romania), respectiv AS SPRL reprezentata de T B care are si calitatea de vicepresedinte al Fondului, N SPRL, reprezentata de F F, persoana care are si calitatea de secretar general al Fondului, LC SPRL, reprezentata de A S, persoana care are si calitatea de consilier juridic al Fondului.

Din constatari a rezultat că serviciile facturate de aceste societati, se refera la activitatea de coordonare/management a activitatii grupului FBR, pe diferite paliere (juridic, economic, IT, etc.) in functie de scopul si necesitatile Fondului.

De asemenea, s-a constatat ca functia de culegere de informatii de la entitatile din Romania si de informare a boardului Fondului, nu este necesara activitatii economice din Romania.

In aceste conditii, se reține ca serviciile prestate de aceste societati, avand in vedere dubla calitate a reprezentantilor acestora, se adreseaza in cea mai mare masura FVIM, acesta fiind un beneficiar real al serviciilor prestate, fapt dovedit si de functiile de conducere pe care persoanele in cauza le detin in cadrul Fondului.

2) urmare serviciilor achizitionate din Romania de la societatea de avocatura K SPRL.

Din facturile si justificarile prezentate aferente anului 2013, a rezultat ca si aceste servicii de consultanta servesc boardului FVMI pentru luarea

deciziilor privind unele oportunitati de a investi in fondul forestier din Romania si nu in mod direct si necesar societatilor din Romania.

In concluzie, având în vedere considerentele prezentate anterior, se reține ca rata rentabilitatii costurilor totale indicata in dosarul preturilor de transfer in procent de 4,8-5% pentru F&B în perioada 2012-2015 nu este justificata si prin urmare se reține ca societatea nu a facut dovada faptului ca preturile practicate intre societatile afiliate respecta principiul "lungimii de brat".

Drept urmare, sintetizand constatările de mai sus, se reține ca:

-dosarul preturilor de transfer intocmit de societate pentru justificarea preturilor de transfer intre X in calitate de beneficiar de servicii de consultanta facturate de G si F&B, nu poate fi luat in considerare intrucat nu a fost completat pentru anii 2012 si 2013 cu tranzactiile derulate cu aceasta societate, iar pentru baza de stabilire a preturilor de transfer s-au utilizat "costurile cu angajatii" care au prestat serviciile, fara ca societatea sa puna la dispozitie documente relevante din care sa rezulte cuantumul precum si efectivitatea prestarii acestor servicii;

-suma de 000 lei reprezentând cheltuieli de exploatare pentru anul 2013, nu a intrat in structura de formare a preturilor facturate catre celelalte societati din grup, de unde rezulta ca aceste costuri nu sunt aferente veniturilor impozabile si prin urmare nu pot fi deduse la calculul impozitului pe profit;

-documentele justificative anexate facturilor emise de G si F&B in anul 2013, constau in principal in listarea unor discutii prin e\_mail intre diverse persoane angajate ale grupului de societati din Romania.

Societatea nu a furnizat documente edificatoare privind persoanele salariate care au prestat serviciile, pregatirea profesionala a acestora, natura si volumul serviciilor prestate, locul unde au fost prestate, timpul de munca alocat fiecărei activitati, tariful orar, salariile platite, etc., elemente absolut necesare in a evalua realitatea si valoarea muncii prestate si pe aceasta baza justificarea facturii emise de partea afiliata.

-societatea nu a prezentat facturile si documentele justificative care au stat la baza serviciilor prestate de societatile afiliate G (in anul 2012) si F&B in anii 2014 si 2015.

Prin contestatie, în ceea ce priveste serviciile prestate de X catre beneficiarul FBR F in suma de 000 lei societatea sustine ca printre serviciile facturate au fost incluse si servicii subcontractate de la G și ca organele de inspectie fiscala trebuiau sa tina seama de solutia data de instanta de contencios prin care societatea a obtinut câștig de cauza în litigii

care au avut ca obiect taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de inspectii fiscale anterioare, aferenta unor servicii similare celor in discutie, aratand ca a fost probata atât realitatea serviciilor prestate cât si necesitatea acestora pentru activitatea economica a societății prin expertizele contabile efectuate incuviintate de instantele de contencios administrativ.

Fata de aceste susțineri se reține ca legislatia care reglementeaza TVA este în mod substantial diferita fata de legislatia incidenta impozitului pe profit pe de o parte, iar pe de alta parte, iar asa cum rezulta din Sentinta civila 1230/2016 emisa de Tribunalul , invocata de societate, motivatia instantei are la baza strict prevederile legale privitoare la TVA dar mai ales jurisprudenta CJUE în materia TVA, respectiv principiul în virtutea caruia, refuzul/anularea dreptului de deducere a TVA trebuie sa aibă la baza elemente obiective care sa confirme existente unui abuz, a unei fraude, a unei nereguli, aspecte pe care instanta de contencios a considerat (raportat la probele administrate la momentul respectiv) ca nu au existat în cauza judecata.

Prin urmare, invocarea deciziilor instantei in cauze privind TVA, în care concluzia a fost ca serviciile au fost prestate si necesare in activitatea FBR F, este lipsită de temei, atat timp cat instanta de judecata s-a pronuntat doar in materie de TVA, decizia luata avand la baza in exclusivitate jurisprudenta CJUE in materie de TVA, respectiv principiul neutralitatii TVA în virtutea caruia, refuzul/anularea dreptului de deducere a TVA trebuie sa aibă la baza elemente obiective care sa confirme existenta unui abuz, a unei fraude, a unei nereguli, aspecte pe care instanta de contencios a considerat la acel moment ca nu exista în cauza judecata

Prin Raportul de inspectie fiscala nr.000/.07.2019, organele de inspectie fiscala au analizat serviciile in cauza dintr-o dubla perspectiva:

Pe de o parte a fost efectuata o analiza a serviciilor de administrare si management facturate de X catre beneficiarul FBR F, respectiv a documentatiei prezentate de societate care au stat la baza emiterii celor trei facturi, analiza care a scos in evidenta faptul ca sumele facturate nu au avut in vedere aplicarea unor tarife la numarul de ore efectiv prestate. Anexele atasate acestor facturi contin doar o insiruire de posibile servicii care puteau fi prestate precum si persoanele angajate ale X, care detin competente sa le presteze.

Pe de alta parte, a fost efectuata o analiza a justificarii sumelor facturate prin prisma dosarelor preturilor de transfer prezentate de societate, din care a rezultat o serie de informatii care nu au niciun corespondent fiscal/ justificare economica, in sensul ca, ***"Pentru aceste servicii, FBSR facturează către F costurile bugetate suportate cu prestarea de servicii cu o marjă de***

14,37%. Tarifele se calculează la începutul anului, pe baza cifrelor prevăzute în buget și se efectuează o ajustare la sfârșit de an pe baza costurilor efective.”

Societatea nu doar ca nu a furnizat documente cu privire la elementele luate în calcul la stabilirea bugetului, dar nici nu a prezentat organelor de inspectie fiscala și celor de solutionare a contestatiei, acele informatii si documente prin care sa faca proba indubitabila ca serviciile in cauza au fost prestate si ca valoarea facturata ar fi fost determinata pe baze cuantificabile, astfel incat acea ajustare de la sfarsitul anului sa poata fi justificata, întrucât, asa cum rezulta din fisa contului 628”Cheltuieli cu alte servicii”, organele de inspectie fiscala au constatat ca cele trei facturi reprezinta o parte din sumele facturate de X catre beneficiarul FBR F cu titlu de servicii de management, administrare, suma totala facturata in anul 2014 fiind de 000 lei, iar in anul 2015 de 000 lei (in total 000 lei), din care suma de 000 lei face obiectul facturii nr. 000/06.2015, suma de 000 lei face obiectul facturii nr. 000/2014, iar suma de 000 lei face obiectul facturii nr.000/2014 (in total 000 lei).

În acest sens se rețin constatarile organelor de inspectie fiscala de la cap. III din Raportul de inspectie fiscala nr.000/2019, după cum urmează:

„Cu privire la baza impozabila stabilita suplimentar de controlul anterior in suma de 000 lei reprezentând cheltuieli cu servicii de consultanta facturate anterior fuziunii de catre X catre beneficiarul FBR F in perioada 01.09.2014 - 31.07.2015, (cu facturile nr.000/2015, nr.000/2014 si nr. 000/2014, facturi care au stat la baza inregistrarii cheltuielilor în suma totala de 000 lei).

*Din anexele atasate celor trei facturi in discutie, rezulta ca acestea se refera la servicii administrative si de asistenta tehnica prestate de X catre beneficiarul FBR F respectiv:*

*-servicii de asistenta financiara (intocmire si depunere declaratii la fisc, reprezentare in fata organelor de control, controlul balantelor de varificare, analiza veniturilor si a cheltuielilor si intocmire rapoarte catre administratori, etc.);*

*-servicii administrative (servicii de achizitii materiale si obiecte de inventar necesare activitatii curente, echipament de protectie, etc.);*

*-servicii de resurse umane (recrutare de personal, intocmire contracte de munca, servicii de salarizare, etc.);*

*-servicii juridice (notificari catre clientii rau platnici, redactare contracte cu clienti si furnizori, gestionarea relatiilor cu institutiile publice, etc.).*

Rezulta din anexele atasate ca toate aceste servicii au fost prestate exclusiv de personalul angajat al X.

*Desi in anexele la facturi serviciile facturate nu sunt defalcate valoric si nu este precizata vreo modalitate de tarificare (numar de ore prestate, tarif*

orar, etc.), avand in vedere ca prin natura serviciilor facturate acestea puteau fi prestate de personalul angajat la X, organele de inspectie fiscala au analizat preturile facturate ale acestor servicii dat fiind ca cele doua societati sunt afiliate, sub aspectul justificarii cuantumului sumelor facturate.

In acest sens a fost analizate dosarele preturilor de transfer prezentate pentru cele doua societati pentru anul 2014, in partea in care sunt tratate preturile de transfer pentru serviciile de consultanta facturate de X catre FBR F, in care se arata ca citam "Pentru aceste servicii, FBR facturează către Forestops costurile bugetate suportate cu prestarea de servicii cu o marjă de 14,37%. Tarifele se calculează la începutul anului, pe baza cifrelor prevăzute în buget și se efectuează o ajustare la sfârșit de an pe baza costurilor efective.".

Prin urmare dosarul preturilor de transfer in care se analizeaza „lungimea de brat” a preturilor practicate intre cele doua societati afiliate are la baza preturi bugetate si nu cele reale, care difera substantial de cele bugetate, fapt pentru care concluzia care a fost formulata prin dosarul preturilor de transfer, conform carei preturile practicate pentru acest tip de servicii intre societatile afiliate, se incadreaza in marja de toleranta a preturilor de piata, nu poate fi acceptata.

In aceste imprejurari, organele de inspectie fiscala au analizat costurile cu angajatii inregistrate de X in anul 2014, angajati care au fost implicati in prestarea acestor servicii, constatandu-se ca asa cum rezulta din balanta financiar contabila pentru anul 2014, societatea a inregistrat cheltuieli cu personalul in suma totala de 000 lei .

Avand in vedere faptul ca personalul X a prestat servicii similare si catre celelalte societati din grup, respectiv, FBR A, FBR F, FBR B, la facturarea serviciilor intragrup in anul 2014, trebuia sa se tina seama de suma totala de 000 lei plus o marja care sa se incadreze in intervalul intercuartilar determinat de societate, cuprins intre 7,52% si 19,69%, cu o mediana de 11,05% .

Avand in vedere ca chiar societatea a indicat si cheile de repartizare a acestor costuri pentru fiecare din celelalte societati din grup, (alocand in acest sens 30% din aceste costuri catre FBR F), rezulta ca totalul costurilor pe care X putea sa le factureze catre FBR F in anul 2014, trebuia determinat prin aplicarea unei marje cuprinse intre 7,52% si 19,69%, la 30% din aceste costuri, respectiv la suma de 000 lei(000 lei x 30%).

In aceste conditii este evident ca preturile facturate de X catre FBR F nu se incadreaza in marja preturilor de piata, din moment ce in anul 2014 factureaza suma de 000 lei cu factura 000/2014 si suma de 000 lei cu factura000/2014, deci in total suma de 000 lei.

Situatia se prezinta similar si pentru serviciile facturate de X catre FBR F in anul 2015.”

Rezulta în mod evident din cele ce preced ca în speta nu a fost respectat principiul „lungimii de brat” pentru serviciile facturate așa cum în mod fals se concluzionează de către societate prin dosarul preturilor de transfer.

Având în vedere faptul că atât X, cât și celelalte societăți afiliate din România și din Belgia au fost implicate într-un lanț tranzacții în principal de natura serviciilor administrative și de consultanță, o analiză obiectivă și pertinentă a preturilor de transfer între aceste societăți nu se poate efectua decât dacă analiza acestor tranzacții are loc, în ansamblu, la nivelul întregului grup.

Prin urmare, se reține că o analiză separată doar a tranzacțiilor dintre cele două societăți din România (X și FBR F) nu poate conduce la un rezultat obiectiv.

Astfel, analizând documentele, informațiile și justificările prezentate de societate, se reține că facturarea serviciilor intra-grup nu a urmat nicio regulă în stabilirea sumelor facturate, neexistând tarife fundamentate pe baza preturilor de transfer, nici între societățile din Belgia și X, pe de o parte, și nici în ceea ce privește refacturarea acestor servicii de către aceasta din urmă, către celelalte 4 dintre societățile afiliate din România, pe de altă parte.

Dimpotrivă, prin facturarea serviciilor de către X către celelalte societăți afiliate din România, s-a urmărit un singur scop, respectiv acela de a transfera către aceste societăți afiliate, costurile înregistrate în mod artificial de X, în baza sumelor facturate de:

- societățile afiliate din Belgia, pentru preținse servicii de consultanță;
- servicii de consultanță facturate de societăți din România, care au vizat identificarea unor oportunități de investiții în terenuri agricole și forestiere din România, servicii care se adresau în mod evident Fondului de Investiții, dar care au fost suportate inițial de X și transferate ulterior către celelalte societăți din România care aparțin grupului.

Această concluzie se confirmă și de afirmațiile societății formulate prin contestație, unde se arată că în fapt unele din serviciile în discuție (cele facturate de X către FBR F) puteau și chiar au fost sub-contractate de la societatea afiliată G, respectiv F& B, afirmație contrazisă de informațiile care rezulta din anexele atasate facturilor emise de X către FBR F, prin care serviciile facturate au fost prestate exclusiv de personalul salariat al acestei societăți, respectiv BA (servicii de asistență financiară), B C și C L (servicii administrative), AC (servicii resurse umane), A S și D B (servicii juridice).

Prin urmare, având în vedere neconcordanțele și inadvertențele în susținerile societății, organul de soluționare a contestației reține că serviciile de consultanță facturate cu facturile emise sub nr.000/2015, respectiv nr.000/2014 și nr.000/2014 de X către societatea afiliată FBR F, **nu au avut un alt scop decât de a transfera către celelalte societăți din grup,**

**costurile acumulate la nivelul X** cu pretinse servicii furnizate de societati afiliate din Belgia sau servicii a carui beneficiar a fost Fondul de Investitii costuri care in mod evident au grevat negativ rezultatele financiare ale X.

Aceste rezultate negative nu puteau fi justificate de X, in contextul in care activitatea de furnizare de servicii suport catre celelalte societati din grup si facturarea acestora dupa metoda „cost plus” ar fi condus in mod normal la inregistrarea de profit din exploatare.

În aceste condiții, in cauza, sumele facturate X către societatea afiliata FBR F reprezinta in fapt sumele facturate de societatile afiliate din Belgia imputate X.

Interpunerea societatii FB pe acest lant nu are decat un scop artificial, acela de a crea impresia ca aceste servicii au fost prestate in fapt si ca societatea ultima (beneficiara) chiar avea nevoie de aceste servicii, desi la nivel de grup societatile din Romania inregistraza in aceasta perioada o pierdere financiara cumulata peste 66 de milioane lei.

Totodata, referitor la sustinerea societății cu privire la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au adus vreun argument valid in sensul ca serviciile facturate de X catre FBR F nu ar fi fost efectuate in scopul activitatii economice, pe langa argumentele prezentate anterior, se reține ca organele de inspectie fiscala au avut in vedere efectul in plan financiar si fiscal al serviciilor de consultanta si de management inregistrate de X in perioada 2012-2016, care ulterior au fost transferate celorlalte patru societati din grup, efect care se concretizeaza intr-o pierdere agregata la nivelul grupului din Romania de peste 000 milioane lei, aspect care nu l-a negat nici societatea si care vine in contradictie flagranta cu scopul invocat de societate al acestor servicii ca fiind in folosul obtinerii de venituri impozabile, cand in realitate scopul acestor servicii a fost acela de a transfera profiturile din Romania si evitarea impozitarii acestora in tara in care acestea au fost generate.

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

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

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



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

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

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

Se reține de asemenea, ca abordarea organelor de inspectie fiscala este in concordanta si cu jurisprudenta I.C.C.J., asa cum rezulta din Decizia nr. 974/2014 prin care instanta suprema dezleaga problema ordinii de prioritate în analiza deductibilității unor cheltuieli cu serviciile prestate între societăți aparținând aceluiași grup de firme, respectiv daca trebuie să se acorde prevalență limitelor trasate de dosarul prețurilor de transfer (al grupului) sau este necesar a se verifica prioritar îndeplinirea condițiilor legale pentru recunoașterea caracterului deductibil, aspect asupra caruia s-a considerat ca cea de-a doua abordare este cea corecta.

Pentru a concluziona astfel I.C.C.J., a retinut ca prevederile legale de la art. 11 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 pornesc de la premisa că, citam: *“din rațiuni evidente, prețurile tranzacțiilor derulate între persoane afiliate se pot abate de la "prețul de piață" pe care l-ar plăti "persoane independente" și trasează anumite repere obiective pentru organele fiscale.*

*Aceasta nu înseamnă însă că toate cheltuielile efectuate cu serviciile prestate în interiorul grupului sunt - de plano - deductibile în marja indicată și nici că decizia managerială "este în mod cert opozabilă terților și produce efectele fiscale ale unei cheltuieli efectuate în vederea realizării scopului societății".*

*Orice contribuabil care optează pentru a considera deductibile anumite cheltuieli trebuie să demonstreze potrivit art. 21 alin. (1) din C. fisc. că acestea sunt "efectuate în scopul realizării de venituri impozabile".*

*Totodată, potrivit alin. (4) lit. m) din același articol, "nu sunt*

*deductibile ... 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".*

*Cu alte cuvinte, agentul economic are libertate deplină în a achiziționa orice servicii consideră că sunt oportune la un moment dat, însă pentru că raportul juridic fiscal este un raport de drept public el se supune rigorilor reglementărilor citate și, ca urmare, fiscul are dreptul de a aprecia dacă o anumită cheltuială este deductibilă sau nu."*

Astfel, nedeductibilitatea cheltuielilor generate de înregistrarea în contabilitatea FBR F a facturilor emise de X este în primul rând o consecință logică a nedeductibilității serviciilor de consultanță facturate de societățile afiliate din Belgia și în al doilea rând a modului deficitar în care sunt justificate aceste servicii prin anexele atasate facturilor în cauză, furnizând doar o listă a serviciilor, fără a se putea decela informații esențiale cum ar fi, numărul de ore prestate, tariful orar, etc., elemente în funcție de care organele de inspecție fiscală să poată evalua în mod obiectiv dacă facturile în cauză au fost emise pe baze obiective.

În aceeași linie se înscriu și cele reținute de I.C.C.J. prin Decizia nr. 136/2015, care a statuat că serviciile de management facturate între două societăți afiliate nu pot fi considerate nedeductibile, întrucât realitatea acestor servicii nu poate fi dovedită doar prin simpla indicare a unor persoane și a unor servicii, fără alte elemente concrete.

În același sens este și jurisprudența CJUE, așa cum rezultă din Hotărârea pronunțată în Cauza C-653/11, care deși se referă la o cauză privind TVA, aceasta tratează și totodată trasează limitele și condițiile în care simpla existență a contractelor de prestări de servicii de consultanță pot sau nu pot constitui o dovadă suficientă pentru a proba prestarea serviciilor sau dacă, existența acestor contracte au o importanță secundară în raport cu alte informații cum ar fi:

*„a) faptul că persoana care prestează serviciul în baza unui contract se află sub controlul total al altei persoane;*

*b) faptul că cunoștințele comerciale, relațiile comerciale și experiența aparțin altei persoane decât cea care intră în raporturi contractuale;*

*c) faptul că toate sau cea mai mare parte dintre elementele esențiale ale serviciului sunt prestate de o altă persoană decât cea care intră în raporturi contractuale;*

*d) faptul că riscul comercial al pierderii financiare și al atingerii aduse reputației care decurge din prestarea serviciului aparține altei persoane decât cea care intră în raporturi contractuale;*

e) faptul că persoana care prestează serviciul în baza unui contract subcontractează elementele esențiale necesare pentru acest serviciu unei persoane care controlează această primă persoană menționată și că acestor acorduri de subcontractare le lipsesc anumite caracteristici comerciale”

Analizand aceasta problema ridicata prin Cererea de decizie preliminară, CJUE. apreciaza ca, ”situația contractuală reflectă în mod normal realitatea economică și comercială a operațiunilor și pentru a respecta cerințele de securitate juridică, prevederile contractuale relevante reprezintă un element care trebuie luat în considerare atunci când se pune problema identificării prestatorului și a beneficiarului într-o operațiune de „prestare de servicii”, în sensul articolului 2 punctul 1 și al articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă.

Cu toate acestea, poate să se dovedească uneori că anumite prevederi contractuale nu reflectă în totalitate realitatea economică și comercială a operațiunilor.

Aceasta ar fi situația în special în cazul în care s-ar dovedi că respectivele prevederi contractuale constituie un aranjament pur artificial care nu corespunde realității economice și comerciale a operațiunilor.

Dacă aceasta ar fi situația, respectivele prevederi contractuale ar trebui să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația care ar fi existat în lipsa operațiunilor care constituie această practică abuzivă (a se vedea în acest sens Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 98).”

Pornind de la aceste argumente, CJUE a statuat ca:

„Prevederile contractuale, chiar dacă constituie un element care trebuie luat în considerare, nu sunt esențiale pentru identificarea prestatorului și a beneficiarului unei „prestări de servicii” în sensul articolului 2 punctul 1 și al articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000.

Se poate face abstracție de acestea în special în cazul în care se dovedește că nu reflectă realitatea economică și comercială, ci constituie un aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, efectuat cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, aspect a cărui apreciere revine instanței naționale.”

Totodata, prin contestatie, cu privire la anularea pierderii fiscale în suma de 000 lei, reprezentand pierderea fiscala inregistrata de X in anul 2013, societatea sustine ca aceasta pierdere nu se justifica în conditiile în care activitatea societății constă exclusiv în prestarea de servicii către celelalte societati din grup cu sediul în Romania, se reține ca din analiza

preturilor de transfer practicate intre societatile afiliate si justificarea acestora prin dosarele preturilor de transfer prezentate a rezultat ca pretinsa respectare a principiului pietei libere intre societatile afiliate, a fost în mod evident lipsită de substanta, în conditiile în care, in documentarea dosarului preturilor de transfer, societatea a avut în vedere, ca baza de plecare, costuri estimate si nu costurile efective și în condițiile în care, doar o parte din costurile de exploatare au fost utilizate la calculul indicatorului rata rentabilitatii costurilor totale, denaturand astfel valoarea acestui indicator.

Totodata, societatea recunoaste prin contestatie ca nu a respectat legislatia privitoare la preturile de transfer intre societatile afiliate în sensul ca X nu a refacturat toate serviciile inregistrate de la terti către societatile din grup, aratand ca a rămas în contul de profit si pierdere suma de 000 lei, reprezentând cheltuieli neacoperite de venituri.

Societatea considera inasa ca nerespectarea legislatiei privind preturile de transfer ar fi trebuit sa conduca la ajustarea veniturilor la fosta 000 constand în estimarea unor venituri care sa porneasca de la cheltuielile în suma de 000 lei, majorate cu un procent de 5%, dar si la majorarea in oglinda a cheltuielilor celorlalte societati afiliate.

Se reține în acest context ca organele de inspectie fiscala pot ajusta atât cheltuielile cât si veniturile, asa cum rezulta din prevederile art. 11 alin. (2) din Codul fiscal, conform caruia *„În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției”*.

Astfel, în cauza, s-au constatat cheltuielile care nu au fost cuprinse în tarifele facturate societatilor afiliate din Romania și care nu indeplinesc conditiile legale pentru a putea fi deduse la calculul impozitului pe profit dintr-o dubla perspectiva:

-pe de-o parte, aceste cheltuieli nu îndeplinesc conditia de baza prevazuta de art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, avand in vedere ca desi societatea a încheiat anul fiscal 2013 (depunand declaratiile fiscale si situatiile financiare aferente acestui an), nu a refacturat aceste costuri (în scopul realizarii de venituri impozabile) și nici nu a considerat aceste costuri drept cheltuieli nedeductibile, fapt care dă dreptul organelor de inspectie fiscala de a aprecia starea de fapt fiscală în sensul arătat anterior (considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor în suma de 000 lei).

-pe de alta parte, circumstantele in care 000 a inregistrat in anul 2013 o pierdere fiscala în suma de 000 lei, trebuie analizate si argumentate si dintr-o alta perspectiva, respectiv prin prisma preturilor de transfer.

Din aceasta perspectiva, cheltuielile aferente anului 2013 care au fost înregistrate de X au la baza și sumele facturate cu titlu de servicii de management, consultanță, administrare, de către companiile afiliate din Belgia.

Pentru aceste servicii, societatea a afirmat în dosarul preturilor de transfer prezentate ca preturile facturate de F&B respecta principiul lungimii de brat, argumentând în acest sens că acestea au fost stabilite pe baza costurilor cu salariile plus o marja de profit, fără însă să dovedească la ce nivel s-au ridicat costurile salariale cu personalul care a prestat aceste servicii.

Cu privire la acest aspect se reține că în temeiul art. 21 alin. (4) lit m) din Legea nr. 571/2003 coroborate cu pct.48 din Normele metodologice aprobate prin HG.44/2004

-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, iar în aplicarea pct. 49 din același act normativ analiza trebuie să aibă în vedere părțile implicate, natura serviciilor prestate, elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.

Având în vedere aceste prevederi legale, pe de o parte, iar pe de alta parte, necesitatea de a justifica mecanismul de formare a preturilor de transfer între societățile afiliate (costurile cu salariile + o marja de 20%), așa cum însăși societatea a susținut prin dosarul preturilor de transfer, societatea trebuia să furnizeze dovezi din care să rezulte costurile cu salariile și competențele profesionale ale acestor persoane.

Societatea nu a prezentat nici un fel de documentație în acest sens, considerând că nu sunt prevăzute în legislația fiscală obligația de a prezenta astfel de dovezi.

Or, în situația de față, doar prezentarea contractelor de prestări servicii și o listă enumerativă cu serviciile pretins a fi prestate nu pot fi suficiente pentru a justifica înregistrarea unor cheltuieli de ordinul mai multor milioane de lei, cu atât mai mult cu cât aceste servicii intervin între societăți afiliate, susținere care are la bază și jurisprudența ICCJ și CJUE indicată anterior.

Se reține faptul că pierderile fiscale înregistrate în perioada 2012-2016 la nivelul grupului de societăți din România, controlate de R A B și P A, cetățeni belgieni, se ridică la peste 000 milioane de lei, pierderi care au putut

fi acumulate în mare parte datorită serviciilor de consultanță (între care o parte importantă o dețin serviciile de consultanță facturate de societăți afiliate din Belgia) achiziționate prin intermediul X, care au fost ulterior transferate către celelalte patru societăți din grup (prin refacturare), excepție făcând anul 2013, an în care, așa cum s-a reținut anterior, aceste cheltuieli cu serviciile de consultanță au fost menținute în structura cheltuielilor X nefiind transferate, fapt care a condus la înregistrarea de către această societate a unei pierderi fiscale în suma de -000 lei.

În ceea ce privește documentația prezentată la contestație (memory stick care conține 11 bibliorafturi cu corespondență, și traduceri) se reține că aceste documente au fost prezentate și în timpul inspecției fiscale iar organele de inspecție fiscală au analizat documentele prezentate din perspectiva impozitului pe profit, respectiv dacă serviciile au fost prestate în mod efectiv, dacă există documente justificative înregistrate în contabilitate, iar cheltuielile au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Însă, 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 pentru întreaga perioadă 2012-2016, fapt care nu rezultă din documentația prezentată, respectiv aceste documente nu au forța probantă de a justifica la nivelul întregului grup de societăți F&B la nivel pan-european, supraevaluarea serviciilor facturate de X către celelalte societăți afiliate din România, respectiv nu justifică transferul pierderii fiscale la nivelul întregului grup din România, pierdere fiscală creată artificial la nivelul X prin înregistrarea unor cheltuieli care au la bază în principal o serie de servicii de consultanță prestate de societăți direct sau indirect afiliate din Belgia.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține ca argumentele societății nu au la bază motive de fapt susținute de mijloace de probă apte să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală și consemnata în Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2019, iar temeiurile legale invocate au fost interpretate subiectiv, în interesul propriu al societății.

În concluzie, având în vedere deficiențele constatate, respectiv

-cu privire la documentele justificative care au stat la baza înregistrării cheltuielilor (facturi, anexe),

-cu privire la justificarea preturilor de transfer prin prisma dosarului preturilor de transfer pentru serviciile de consultanță prestate de societățile afiliate și

-faptul că societatea a individualizat o serie de cheltuieli care nu au intrat în structura de formare a preturilor serviciilor facturate către celelalte societăți din grup, de unde rezultă că aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor impozabile realizate de X, aferente anului 2013, astfel că nu pot fi

deduse la calculul impozitului pe profit, se reține că în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca:

-pentru cheltuielile in suma de 000 lei, care nu au fost refacturate catre celelalte societati din grup, nu este indeplinita conditia de deductibilitate la calculul impozitului pe profit, avand in vedere ca acestea nu au stat la baza realizarii veniturilor impozabile ale X in anul 2013;

-pentru serviciile de consultanta deduse de X in suma de 000 lei, facturate in anul 2013 de G in suma de 000 lei si respectiv F&B in suma de 000 lei, societatea nu face dovada indeplinirii conditiilor de deductibilitate la calculul impozitului pe profit, intrucât nu a furnizat dovezi obiective cu privire la persoanele care au prestat serviciile, calitatea acestora, pregatirea profesionala a acestora, numarul de ore lucrate, tariful orei de munca, etc., astfel ca prestarea acestor servicii nu poate fi demonstrata;

-pentru anul 2012, societatea a dedus cheltuieli cu servicii de consultanta facturate de G, in suma totala de 000 lei, pentru care nu a facut dovada faptului ca serviciile in cauza au la baza un document justificativ emis in conformitate cu normele fiscale in vigoare si ca aceste servicii au fost prestate in scopul realizarii de venituri impozabile;

-societatea a dedus cheltuieli cu servicii de consultanta facturate de F&B in anul 2014 in suma de 000 lei si in anul 2015 in suma de 000 lei, pentru care nu a facut dovada faptului ca serviciile in cauza au la baza un document justificativ emis in conformitate cu normele fiscale in vigoare si ca aceste servicii au fost prestate in scopul realizarii de venituri impozabile.

În consecință, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 de AJFP, pentru suma de 000 lei, cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate.**

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

## **DECIDE**

**Respingerea ca neintemeiata** a contestației formulată de X împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.000/2019 emisă de AJFP, pentru suma de 000 lei, **cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate.**

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

**DIRECTOR GENERAL**