



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor



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

**DECIZIA NR. 000 / 2019**  
**privind solutionarea contestației formulate de**  
**societatea X**  
**inregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr.000 / 2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, asupra contestației formulate de **societatea X**.

Contestația a fost formulată prin împuternicit, potrivit procurii, anexată în original la dosarul cauzei.

Societatea X contestă:

- parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru suma de **000 lei** reprezentând:
  - 000 lei - impozit pe profit;
  - 000 lei -TVA;
- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:
  - 000 lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
  - 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:
  - 000 lei dobânzi aferente TVA;
  - 000 lei penalități de întârziere aferenteTVA;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:
  - 000 lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
  - 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Față de data comunicării actelor administrativ fiscale, 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.

Totodată, prin contestație societatea X a solicitat susținerea orală a contestației.

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

***1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, precum și a Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și emise de organele fiscale, respectiv organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, societatea susține următoarele:***

**1. Referitor la impozitul pe profit și TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile din categoria „design engineering” în sumă de 000 lei**, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au înțeles detaliile importante referitoare la aceste servicii astfel că va prezenta pe larg diferența dintre contractele de licență și contractele de asistență tehnică încheiate cu Y și Z.

Astfel, în ceea ce privește contractele de licență societatea susține că acestea fac referire exclusiv la brevetele și proprietatea intelectuală a grupului XX pentru elemente care sunt utilizate în cadrul procesului de proiectare a echipamentelor vândute către entitatea din România așa cum s-a precizat și în Nota explicativă (răspunsul la întrebarea nr.2) și în Completarea la Nota explicativă nr. 000 /2019 (la întrebarea nr.9).

Societatea susține că în baza **contractului de licență** se furnizează documentația tehnică inclusiv desenele, instrucțiunile aferente componentelor generice/prototipurilor și tehnologiilor inventate, dezvoltate sau achiziționate de către licențiatorii Y sau W, iar contractele încheiate cu Marea Britanie nu reprezintă contracte de licență cu acoperă servicii tehnice.

Aceste componente/funcționalități care fac obiectul contractului de licență sunt încorporate într-un anumit produs finit însă pentru a satisface cerințele clientului design-ul original va fi modificat de către echipa de proiectare. Cerințele clientului sunt indicate de caracteristicile câmpului petrolier care urmează să fie exploatat sau explorat, respectiv: anumite presiuni, temperaturi, tipuri de fluide care trec echipament, locul în care va fi localizat, condițiile de mediu (subacvatic, zonă de stropire din larg, producția la nivelul țărmlui, de transport, de depozitare și de prelucrare în aval) în locația la nivel mondial.

Ca urmare, se arată că deși aceste servicii sunt considerate similare/confundabile ele sunt diferite constând în punerea la dispoziție a unor elemente de proprietate intelectuală (furnizare de documentație aferente prototipurilor și a tehnologiilor inventate și dezvoltate de licențiatorul Y sau W) și proiectarea unui echipament complex și particular de către echipele de design engineering care constă în proiectarea formei finale și specifice a echipamentului care va fi constituit conform cerințelor clientului.

În ceea ce privește **contractele de servicii** societatea susține că acestea constau în servicii de inginerie și proiectare pentru echipamentele care au trecut de faza de prototip. Inginerii de design întocmesc o documentație tehnică ținând cont de datele/specificațiile concrete legate de caracteristicile echipamentului, respectiv:

- inițierea lucrărilor pentru servicii de proiectare – cerere de servicii de inginerie (EWR) care este disponibil pentru orice inițiere;
- executarea lucrărilor pentru servicii de proiectare și inginerie – pachetul de proiectare și este referința cu EWR - este disponibil pentru orice proiect;
- livrarea serviciilor prin emiterea numărului fabricației.

Astfel, contestatara arată că în cadrul EWR – cerere de servicii de inginerie - sunt create și revizuite mai multe produse în funcție de complexitatea produsului finit cerut. Pentru fiecare produs este întocmit câte un pachet de inginerie mai simplu sau mai complex care presupune crearea de la zero sau actualizarea pachetelor de proiectare create anterior. Necesitatea revizuirii/actualizării apare ca urmare a modificărilor standardelor din industrie și/sau cerințelor noi venite din partea clienților. În susținere prezintă numărul acestor pachete cu codul de material întocmite de către echipele de proiectare (design engineering) primite de societate în perioada 2011-2014 de la Y și Z, precum și Anexa 11 și 12 cu exemple de EWR, anexa 13 cu lista codurilor de produse finite și anexele a14 și 15 cu rapoarte de activitate „activity logs” extrase din sistemul SAP.

Față de cele precizate societatea susține că există diferențe între cele două tipuri de contracte.

Contestatara susține că organele de inspecție au considerat serviciile primite de la societatea Y (denumită Y), societatea Q (denumită Q) sau societatea K (denumită K), denumite împreună Z au fost dublate de contractele de licență încheiate cu Y și W și consideră că nu au fost prezentate documente cu privire la acestea. Astfel:

**1.a) În ceea ce privește serviciile de proiectare și design engineering în sumă de 000 lei de la Y, societatea susține că tranzacțiile se referă la servicii de proiectare și asigurarea calității care sunt facturate sub denumirea de KARL\_FAC și sunt efectuate de centrul de ingineri din A în vederea fabricării de către societatea X de echipament petrolier, în special vane de închidere din oțel pe diverse dimensiuni. Necesitatea acestor servicii constă în aceea că activitatea de proiectare și asigurarea calității este obligatorie fiind activitate premergătoare activității de execuție a produsului finit .**

Activitatea de proiectare constă în:

- proiectarea propriu-zisă a bunurilor, desenelor de ansamblu și de execuție;
- calculul de dimensionare;
- întocmirea procedurii de testare;
- specificația tehnică a oțelului;
- diverse revizii;
- rețeta de fabricație (cu componenta materialelor, ordinea și numărul operațiilor de producție de efectuat).

Activitatea de asigurare a calității constă în:

- întocmirea specificației pe produs, a planului de calitate general și specific;
- întocmirea procedurii de testare, a planului de inspecții;
- testări.

Contestatară susține că aceste lucrări nu ar fi putut fi efectuate de echipa din România din motivele:

- efectuarea activităților de proiectare în România ar fi necesitat agreerea pe piața americană de profil;
- ar fi generat costuri suplimentare cu noi angajări;
- ar fi generat alte costuri suplimentare cu cursuri de pregătire și calificare de lungă durată;
- în România nu există personal ingineresc calificat cu experiență extinsă din considerente recente (în 2004 societatea a fost preluată de grupul XX, iar din anul 2016 au fost preluați de grupul T).

Contestatară susține că aportul inginerilor de proiectare a constat în vizite și discuții, atât în fazele premergătoare obținerii comenzii de vânzare (suport tehnic pentru pregătirea cotației, clarificări tehnice în procesul de licitație, vizite la clientul final pentru găsirea și prezentarea soluției tehnice a proiectului), cât și în cele premergătoare începerii producției (clarificări de ultimă oră, aprobare de către client a design-ului final al produsului finit), cât și pe parcursul procesului de producție pentru orice problemă care poate surveni în timpul manufacturării, aportul fiind deosebit de important, atât în satisfacerea clientului prin livrarea la timp a echipamentelor (primirea unei noi comenzi) și în reducerea semnificativă a cheltuielilor cu rebuturile și remanierele.

În susținere societatea prezintă documentele:

- Contractul nr.000 / 2010 - anexa 17;
- lista EWR – cerere de lucru pentru proiectare/Notificare (Sales Order Support) soluționate de echipa A în perioada 2011-30.06.2014 – anexa 11:

- raport de activitate „activity logs” al echipei A extras din sistemul SAP unde sunt listate toate vreările și modificările de produswe finite, coduri de materiale, desene de echipament și calcule ingineresti aferente, instrucțiuni și proceduri specifice de producție și asigurarea calității – anexa 15;
- 2 exemple de facturi – anexa 18;
- un calcul privind cele două facturi din luna martie pentru servicii de design engineering mai specific, gate valve engineering (ingineri robineți) Shales eng. QA (indineri Shales), Quality assurance (asigurarea calității) Surface Wellhead eng. (ingineri capete de sondă Surface)- anexa 19;
- detalii costuri departamente de inginerie din cadrul Y pe luna martie 2012 – anexa 20;
- un exemplu de ciclu complet de achiziție a serviciilor aferente acestor facturi: inițiere, executare și livrare- anexa 21;
- aprobarea internă pentru furnizarea unei documentații cu tiltu de exemplu - anexa 22;
- în ceea ce privește livrea (releseed) societatea a prezenta anexa 23 ce cuprinde desene, etc.;
- exemple de alte notificări soluționate de ingineri – anexa 24;
- lista interviurilor finale susținute de managerii de departamente (producție, finance, calitate) pentru confirmarea procentelor folosite la cheia de alocare și traducerea aferentă – anexa 25;
- lista facturilor și a centrelor de cost „...” design engineering facturate de Y cu prezentarea calculului centrelor de cost cu o scurtă descriere- anexa 26;
- a descriere detaliată a activității de proiectare și asigurare a calității din A – anexa 27;
- exemplus de cod de produs finit cu documentele de proiectare și asigurare a calității aferente, descrierea reviziilor și numărul acestora, inclusiv rețeta de fabricație – anexa 22;
- 12 exemple de produse finite semnificative -anexa 23 - fabricate de societatea din România care demonstrează că activitatea de proiectare a fost efectuată de centrul A;
- lista revizii produse finite aferente unor coduri, vândute în perioada 2011-2014- anexa 28;
- exemple și explicații suplimentare la acestea – istoricul reviziilor pentru 9 produse finite – anexa 29;
- exemple de două coduri de produs finit semnificativ aferent unui proiect important de vânzare „...” SUA (corespondența, istoricul materialelor, lista documentelor aferente codului de materiale create de proiectantul și asigurătorul calității, structura produsului finit (rețeta, rutele) standardmcomanda de cumpărare de la Y și comnada de vânzare de la X, codurile de materiale, documente atașate codurilor de materiale – anexa 30;
- informații despre modul de implicare al inginerilor proiectanți și a managerului de proiect din houston în proiectul „...” care este un prototip unic în lume creat pentru a fi utilizat în ..., fiind singurul cu o presiune de 20.000 PSI – anexa 31.

De asemenea, contestatara susține că produsul final a fost vândut de către societatea X către o societate afiliată la un preț de piață (cost plus 50%).

În ceea ce privește constatarea potrivit căreia societatea a stabilit o cheie de alocare doar formală, la nivel de buget, fără o ajustare finală societatea arată că nu au fost luate în considerare explicațiile prezentate în notele explicative și invocă documentul Sumar clarificări 1 depus la data de 27.02.2019 din care reiese că procentele au fost validate la finalul perioadei în cadrul interviurilor susținute de managerii de departament (anexa 25). De asemenea, se arată că există un număr foarte mare de coduri cu care se lucrează într-un an (15.000-18.000 de coduri) astfel că nu se poate realiza o alocare directă. Metoda utilizată de societate fiind alocarea indirectă, iar în costul standard al fiecărui produs fabricat se includ și costuri de regie aferente acestui serviciu.

Totodată, contestatara susține că din constatări rezultă că organele de inspecție fiscală nu contestă prestarea acestor servicii ci cheia de alocare folosită de unde reiese că nu trebuie să conducă la nedeductibilitatea integrală a acestor cheltuieli cu serviciile ci la o analiză mai detaliată și identificarea unei alocări corecte.

Referitor la constatarea potrivit căreia societatea, în calitate de unitate producătoare, a avut acces la informațiile tehnice în baza contractelor de licență tehnologică prin plata de redevență contestatara susține că este total eronată întrucât natura proprietară se referă doar la contractul de licență și în anexa 25.1 sunt prezentate documente din care reiese că societatea a vândut produse finite în perioada 2011-2014 care erau proprietatea acesteia.

Astfel, serviciile de proiectare nu se referă la asistența oferită prin intermediul contractelor de licență ci la echipamentul apărut ulterior fabricării care încorporează și partea la care se referă licența.

În ceea ce privește departamentul local de Design Engineering societatea susține că este organizat în mai multe echipe având roluri funcționale, respectiv:

- echipa responsabilă cu proiectarea produselor vândute (aprox 30 persoane);
- echipa de pregătire a documentației produselor livrate (aprox 5 persoane);
- echipa de suport activitate fabrici (aprox 6 persoane);
- echipa de Metalurgie (aprox 3 persoane);
- echipa de suport tehnic cotații (aprox 8 persoane);
- echipa TDP-program de dezvoltare tehnică a tinerilor angajați. Managerul de departament și o persoană cu funcție de administrator.

În susținere societatea a atașat documente:

- structura organizatorică a departamentului de proiectare România – anexa 32;
- structura pe ani a echipelor 2011-2014 – anexa 33;
- organigrama departamentului proiectare din România – anexa 34;
- exemple fișe de post pentru funcțiile de inginer de proiectare din România – anexa 35.

În ceea ce privește constatarea potrivit căreia societatea X nu poate dispune ca și un proprietar de documentația tehnică întocmită de grupul A societatea susține că prezintă în anexa 36 un document ce cuprinde valoarea

serviciilor de inginerie refacturate la diverși clienți astfel că societatea vinde servicii de inginerie către diverși clienți finali din care a obținut venituri în valoare de 000 lei.

Astfel, contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu pot stabili ca nedeductibile în totalitate cheltuielile cu aceste servicii și ar fi considerat corect ca justificarea alegerii cheii de alocare să fie prezentată în dosarul prețurilor de transfer care ar fi presupus eventual o ajustare și nu o nedeductibilitate totală.

De asemenea, se reiterează faptul că aceste servicii de design engineering nu puteau fi realizate de echipa din România fiind necesară o echipa mult mai experimentată și cu interacțiune directă pe piața de petrol și gaze.

**1.b) În ceea ce privește serviciile de proiectare și design engineering în sumă de 000 lei, facturate de Z, societatea susține că aceste servicii se referă la servicii de tipul „*production engineering*” și „*surface engineers*” așa cum este prezentat în anexa 16 – Nota explicativă 1 la întrebarea 3. Tranzacțiile dintre cele două părți au avut loc ca urmare a încheierii a două contracte consecutive: inițial serviciile de proiectare au fost efectuate de Q conform contractului din anul 2011, iar ulterior, datorită reorganizării grupului, a fost încheiat contractul din anul 2013 cu B.**

Referitor la activitatea de cost a centrelor ... natura acestor servicii este similară cu cea a serviciilor prestate de echipa de inginerie proiectare din A cu precizarea că echipa C lucrează la proiecte aferente regiunii EACR, proiecte de echipamente petroliere din zona Mării Nordului, Zona Caspică sau a Cerului Polar.

Necesitatea acestor servicii este obligatorie în faza premergătoare a activității de producție societatea beneficiind de astfel de servicii producând și livrând echipamentul petrolier către entități din regiunea EACR.

Societatea susține că aceste servicii sunt similare cu cele prestate de Y și prezintă aceleași argumente prezentate pe larg pentru serviciile de proiectare design engineering facturate de Y.

De asemenea, societatea prezintă în anexele 37- 54 și contestație documente care fac dovada prestării acestor servicii, făcându-se trimitere și la documentele din anexele 12-14 menționate mai sus.

Totodată, contestatara susține că documentele prezentate fiind tehnice nu au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală astfel că, din prevederile art.63 alin.(1) și art.113 alin.(3) din Codul de procedură fiscală reiese obligativitatea organelor de inspecție fiscală de a apela la o expertiză, astfel că pe acest considerent organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile Codului de procedură fiscală neluând în considerare documentele prezentate de societate.

**În ceea ce privește TVA în sumă de 000 lei aferentă serviciilor facturate de Y (000 lei), societatea Q (000 lei) și B (000 lei), societatea solicită a se avea în vedere toate documentele prezentate la capitolul impozit**

pe profit pentru justificarea cheltuielilor cu aceste servicii, respectiv a se avea în vedere toate detaliile privind natura serviciilor prestate, modul de stabilire a sumelor facturate, precum și conexiunea acestora cu prevederile contractuale și detaliile tehnice aferente serviciilor.

În ce privește constatarea potrivit căreia aceste servicii nu au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile societatea susține că nu este de acord cu aceasta întrucât a dovedit că prețul acestor servicii se regăsește în prețul final al produselor vândute către clienții săi.

În susținere invocă jurisprudența CJUE respectiv Cauza C-126/14 Sveda și C-712/17 EN susținând că în cazul în speță nu se poate vorbi despre pierderi de venituri bugetare întrucât a avut loc taxarea inversă și nu se poate vorbi despre fraudă.

Astfel nu este de acord cu neacordarea dreptului de deducere a TVA întrucât:

- costul serviciilor de proiectare a fost inclus în prețul produsului finit vândut de către societate;
- achiziția serviciilor a fost efectuată pentru realizarea de operațiuni taxabile, fără aceste servicii societatea ar fi fost în imposibilitatea de a produce echipamentele petroliere.

Se arată că legislația internă prevede cele două condiții pentru acordarea dreptului de deducere, iar prezentarea de alte documente pentru justificarea prestării efective a serviciilor cum ar fi detalierea acestora cum este tarife/ore/zi, personal calificat, numărul de ore prestate pe fieare factură în parte reprezintă condiții prevăzute doar pentru deducerea cheltuielilor.

Cu toate acestea societatea susține că a prezentat organelor de inspecție fiscale documente și explicații însă acestea au refuzat să recunoască forța probantă a acestora.

Ca urmare, societatea solicită reanalizarea dreptului de deducere a TVA pentru serviciile de proiectare/design.

**2. Referitor la cheltuielile cu serviciile în sumă de 000 lei facturate de Z și societatea Y**, societatea susține că aceste servicii au fost facturate sub denumirile „*period Cost*” și „*Chargeout*” „*EACR Annual Rechards*”, „*Regional Statutory Allocations*” și se referă la servicii de vânzare și marketing, juridice, dezvoltare și tehnologie, publicitate, târguri de comerț, securitate globală, etică, resurse umane, mediu. Contabilitate, relații universitare, conformitate, secretariatul corporație etc.

Societatea susține că a detaliat aceste servicii în Nota explicativă nr.1 prin răspunsul la întrebarea nr.16 însă, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de aceste explicații.

Contestatară susține că în baza Contractului nr.000/2010 Y a furnizat diferite tipuri de servicii către societățile afiliate inclusiv societatea X pentru desfășurarea activității la standardele cerute de piața americană și internațională, serviciile fiind necesare în scopul obținerii de venituri și au urmărit perfecționarea manafementului, a sistemelor informatice, introducerea,



Întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea atestării conform cu standardele de calitate, marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat, protejarea mediului, organizarea activității de producție.

De asemenea, contestatară susține că aceste servicii au fost analizate în cadrul studiului de prețuri de transfer prin analize funcționale și comparative (benchmarking), iar organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere nicio ajustare de unde reiese că au fost de acord cu natura și cuantumul acestor servicii.

După natura și destinația acestora au fost organizate pe grupurile:

- HSE (Sănătate, Siguranță, Mediu);
- A;
- Financiar;
- Administrativ;
- Vânzări și Marketing;
- Tehnologie;
- Producție.

Societatea detaliază necesitatea și beneficiul serviciilor în cauză, pe fiecare furnizor în parte, astfel:

Z

- PMI-EACR și BPL-EACR – informații despre modul de organizare IT Corporație -care deservește facțiuni strategice și sunt întâlnite în toate grupurile de firme societatea beneficiind de aceste servicii ceea ce îi asigură profitabilitatea. În susținere societatea prezintă documente extrase din sistemul SAP sau arhiva electronică;
- Logistica și EXIM – aprovizionarea și managementul contractelor de logistică din cadrul EACR, inițierea programelor de îmbunătățire continuă, noi furnizori și remanierea contractelor cu furnizorii existenți, verificarea și auditul facturilor de transport prin sistemul Nivision (sistem implementat de Logistica EACR), iar funcția LEXIM este foarte importantă în asigurarea conformității cu legislația UE și are în vedere importurile și exporturile din regiunea EACR, asigură cursuri de conformitate cu regulile de import/export. Aceste servicii deservește facțiuni strategice și sunt întâlnite în toate grupurile de firme societatea beneficiind de aceste servicii ceea ce îi asigură profitabilitatea. În susținere prezintă corespondența legată de LEXIM, (anexa 55), corespondență și D pentru transport local România 2011-2013 (anexa 56), corespondență legată de transport cu detalii privind E (anexa 57) și anexele 58 și 59 – corespondență legată de Logistica EACR și prezenta din cadrul negocierii contractelor cu subcontractori legate de Transporturi Sourcing – 30 mai 2011;
- A EACR – servicii de consiliere și consultanță pentru angajații corporativi ai EACR , programul global de instruire, servicii care deservește facțiuni strategice și sunt întâlnite în toate grupurile de firme societatea beneficiind de aceste servicii ceea ce îi asigură profitabilitatea. În susținere prezintă anexa 60 cu

exemple de corespondență internă cu privire la suport GRDP EACR și susține că poate prezenta și alte documente;

- Departamentul juridic – servicii de supervizarea contractelor de vânzări, asistență în procesul de licitație pentru toate diviziunile, analiza sesizărilor clienților care deservește facțiuni strategice și sunt întâlnite în toate grupurile de firme societatea beneficiind de aceste servicii ceea ce îi asigură profitabilitatea.

În susținere prezintă anexele 61 și 62 constând în corespondență legată de implicarea EACR manager și corespondeță de aprobare de contracte ENI Italy;

- Financiar, consultanță fiscală, training-uri financiare și dezvoltare în domeniul financiar – o persoană în calitate de Director financiar de Corporația s-a implicat 50% din timpul propriu cu deschiderea și dezvoltarea centrului de servicii financiare din România, managerul de taxe care gestionează impactul impozitului asupra țărilor EACR revizuește declarațiile fiscale și aprobă plățile de taxe, stabilește prețurile de transfer, o persoană calificată ca black-belt este responsabil de acțiunile de îmbunătățire a proceselor financiare, de reducere a costurilor și îmbunătățirea performanțelor ce presupune maparea/prezentarea/analiza practicilor existente și implementarea acestora, extinde baza de date folosită de grupul de financiar pentru evidența contractelor etc. Beneficiul direct al societății din România a fost proiectul de deschidere a grupului de contabilitate din București. În susținere prezintă anexa 63 – corespondență legată de Support EACR Tax și Support EACR Trezorerie;

- HSE – implicarea prin vizitarea cu scop de audit în vederea stabilirii și identificării problemelor apărute și luarea măsurilor pentru asigurarea sănătății și securității în muncă, analizează performanțele HSE ale locațiilor. Dezvoltă, revizuește, scrie rapoarte, răspunde la incidente, asigură suport în caz de evenimente cu consecințe penale, evaluează riscurile etc. - beneficiul direct al societății din România fiind că aceste servicii se asigură la standarde internaționale în acest domeniu. Societatea susține că poate prezenta documente din sistemul SAP sau din arhiva electronică;

- CAYMAN - sunt întâlnite în toate grupurile de firme societatea beneficiind de aceste servicii ceea ce îi asigură profitabilitatea - societatea susține că poate prezenta documente din sistemul SAP sau din arhiva electronică;

- Centrul de cost al Z

- EACR A – aplicarea coerentă a politicilor de A și coordonarea transferului de personal între diverse locații X, urmărește realizarea planului de personal-beneficiul direct al societății din România fiind că aceste servicii se asigură la standarde internaționale în acest domeniu. Societatea susține că poate prezenta documente din sistemul SAP sau din arhiva electronică;

- EACR Treasury– K – ajută cu partea de trezorerie:

- EACR Internal Audit – aplicarea politicilor și procedurilor financiare, pregătirea bugetului cu locațiile aflate în zona geografică. Ambele tipuri de servicii sunt întâlnite în toate grupurile de firme societatea beneficiind de aceste servicii ceea ce îi asigură profitabilitatea și societatea susține că poate prezenta documente din sistemul SAP sau din arhiva electronică;

- Legal allocation - supervizarea contractelor de vânzări, asistență în procesul de licitație, oferă suport juridic managementului de proiect și soluționează reclamațiile clienților. Beneficiul direct al societății din România fiind că aceste servicii se asigură la standarde internaționale în acest domeniu iar societatea susține că poate prezenta documente din sistemul SAP sau din arhiva electronică.

↓

- Global Security and Environmental – servicii globale de securitate, emite buletin informațional săptămânal, o pagină Lynx cu date despre HSE, servicii comune cum sunt completarea chetionarelor pentru licitații, întreținerea software pentru clienți on-line, sisteme de siguranță, securitate și mediu etc. Calificarea HSE pentru clienți este foarte importantă și obligatorie iar serviciile asigurate sunt la nivel internațional. În susținere prezintă anexa 64 – corespondență legată de cost center- Global Security;

- Development and Technology – cercetare pentru implementarea de noi tehnologii în vederea căreia au avut loc colaborări cu furnizori de software (Inventor, Ansys, Autodesk, MODS, Matchcad) fiind identificate anumite programe informatice folosite departamentul design engineering. În acest sens s-a obținut folosirea unei licențe în aceeași zi de mai mulți utilizatori ceea ce a condus la reducerea costului licențelor. Au avut loc colaborări cu diferite universități din SUA pentru a dezvolta noi tehnologii – spre exemplu îmbunătățirea modului de funcționare al vanelor. În susținere prezintă anexa 65 – o listă cu softurile utilizate de departamentul de proiectare din cadrul X și utilitatea acestora;

- Grupul de producție – reprezentatul acestui centru de cost se ocupă cu activitatea de metorat către toate diviziile privind strategii de producție și de investiții, negocierea contractelor de investiții, oferă soluții pentru deschiderea de noi linii de producție. Toate acestea sunt împărtășite către celelalte fabrici din cadrul grupului, societatea X a beneficiat de un volum de investiții în perioada 2011-2014 de circa 000 milioane USD. Poate prezenta documente extrase din SAP;

- Ad Works și E-commerce, Market Analysis, Market and Project, Sales admin, Trade show, VP Sales and marketing, WH Executive Management – susține activitatea de relații directe cu clienții mari ai grupului care includ partea de marketing , publicitate, participare la expoziții, întocmire documentație pentru participare la licitație, obținându-a condiții mai bune de vânzare decât dacă ar fi acționat individual. Beneficiul este creșterea veniturilor și sunt necesare business-ului din România care are în structura sa doar un angajat cu funcție de manager de vânzări. În susținere prezintă anexele 66-68 reprezentând traduceri comunicări între membrii echipei de vânzări din care rezultă modul de negociere a contractelor cu clienții globali , sunt menționate vânzările către clienții mari, o broșură ce dovedește participarea la târguri și expoziții, capturi de ecran cu publicații în reviste;

- F sprijină România prin sondaje privind piața forței de muncă, analiza globală a forței de muncă, dezvoltarea politicilor de A și de bonusareal angajaților,

consultanță, coordonarea recrutării absolvenților de universitate, pune la dispoziția angajaților România un sistem online, se ocupă cu transferul angajaților dintr-o locație în alta și organizează relocarea/întoarcerea la locația inițială. Sunt servicii care se regăsesc în toate grupurile și asigură profitabilitatea societății ca parte a grupului. În susținere prezintă anexele 69-73 ce conțin corespondență A, planuri de stimulare- corespondență, corespondență pentru talente globale, fotografie de la evenimentul A „...”, descrierea activităților A;

- Secretary and Compliance- se asigură de respectarea legilor și reglementărilor (SOX, SEC, Dod Frank, regulile NYSE) – activități de tip administrativ, gestionează programele de etică globală și de conformitate inclusiv investigațiile interne, de politica globală anticorupție și dezvoltă instruire în toate domeniile menționate, servicii care sunt un beneficiu direct pentru toți cei din grupul XX și oferă avantaj prin reducerea costurilor. În susținere societatea prezintă anexele 74 și 75 cu corespondență legată de suportul acordat și detalii cu privire la asistența acordată de acest centru de cost;

- Accounting an Risk Management and Treasury Department – servicii globale de contabilitate corporație, se ocupă de negocierea contractelor de asigurare necesare business-ului grupului (termenii și condițiile) dar fiecare își achită propria poliță de asigurare, stingerea datoriilor și creanțelor între membrii grupului. Societatea prezintă anexa 76 cu corespondența legată de suportul acordat.

De asemenea, societatea prezintă un centralizator al documentației suplimentare pregătită de echipa de vânzări și marketing – Anexa 66.

În ceea ce privește cheltuielile denumite generic „*costuri ale acționariatului*” societatea susține că titulatura a fost aleasă eronat întrucât acestea se referă la centrele de cost „Enviromental”, „Secretary”, „Compliance”, „University Relation”, „E-Commerce”, „accounting” și „Market Analysis”. Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată a acestora și au considerat ca fiind nedeductibile pe motiv că sunt alocări de costuri de la societatea mamă. Pentru a clarifica acest aspect societatea prezintă definiția „*costuri ale acționariatului*” din Ghidul OECD și consideră că nu se încadrează în această definiție.

În ceea ce privește serviciile de publicitate/marketing societatea susține că organele de inspecție fiscală consideră ca fiind costuri ale politicii de grup care nu există deoarece activitatea societății este determinată de aspecte comerciale și de afacere în sine. Susține că aceste servicii au fost prestate în beneficiul societății și există contracte.

De asemenea, arată că nu există un departament de marketing astfel că toate societățile din grup au beneficiat de serviciile departamentului global care au fost ulterior facturate prin intermediul prețurilor de transfer.

În ce privește serviciile „legal location” societatea susține că a beneficiat de aceste servicii prin faptul că nu a participat direct la licitații acest fapt fiind asigurat de o societate din cadrul grupului.

Față de cele prezentate societatea susține că deși organele de inspecție fiscală susțin că sumele facturate reprezintă costuri ale departamentelor globale din cadrul grupului serviciile fiind prestate de părți afiliate din cadrul grupului nu au analizat dacă valoarea serviciilor este corectă din punct de vedere al prețurilor de transfer.

De asemenea, face trimitere la Nota explicativă nr.2 din 2019 unde se explică detaliat beneficiile acestor servicii în răspunsul la întrebarea nr.3.

**3. Referitor la cheltuielile cu serviciile în sumă de 000 lei facturate de societatea Y cu titlu "Manufacturing", "Manufacturing technology", "Demand Management", "NSAMF manufacturing operations", societatea susține că acestea pot fi grupate în două mari categorii:**

- servicii oferite de grup (oferite tuturor subdiviziilor);
- servicii oferite doar de divizia Surface (de tipul FAC) din care fac parte și serviciile de proiectare și asigurarea calității descrise în contestație.

Servicii oferite de Divizia Surface pot fi grupate în categoriile:

- proiectare și asigurarea calității care include mai multe centre de cost descrise la pct.1.1.;
- aprovizionarea și cererea globală, mai specific "Demand Management", "Manufacturing" și „Global Sourcing”;
- Suport Producție- mai specific "NSAMF manufacturing operations”.

Societatea susține că în anexa la contestație sunt prezentate detalii cu privire la activitățile pe fiecare centru de cost.

Din tabelul prezentat de societate în contestație reiese:

- departamentul de aprovizionare și cerere globală – se ocupă cu planificarea cererii – asigură suport departamentelor de vânzări și planificare și managementul cererii (managementul stocurilor – inventarul lunar, planificarea capacității la nivel global – revizuieste capacitatea globală pentru a atribui comenzi fabricilor carecșă aibă o încărcare realistă). Fabricile din România au beneficiat de încărcarea cu comenzi optimă fără a se lucra sub capacitate și reduce timpul de la comandă la livrare. În susținere prezintă anexa 79 – corespondență legată de suport Artificial Lift Huston – Demand Team;
- departamentul Investiții Manufacturing Technology - răspunde de tehnologia de fabricație la nivel global pentru Divizia Surface și se ocupă și cu implementarea recomandărilor de la Departamentul Safety (protecția muncii). Fabricile din România au fost în perioada 2011-2014 principalul beneficiar de investiții din cadrul Diviziei și susține că poate depune documente extrase din sistemul SAP în acest sens;
- departamentul producție Manufacturing & Operation - oferă suport activității de manufacturing din Divizia Surface pentru NSAMF, dezvoltă strategii pentru fiecare fabrică în parte legate de portofoliul de produse, politica de investiții, bugetarea și planificarea vânzărilor și a producției, se implică în dezvoltarea personalului. Societatea susține că aceste costuri „FAC” sunt incluse în costul standard al produsului finit și în cazul livrărilor intercompany adaosul comercial se aplică asupra costului standard generând astfel venituri imposabile astfel că

recuperarea acestor cheltuieli se efectuează pe baza veniturilor realizate. Societatea susține că poate prezenta în susținere documente extrase din sistemul SAP.

Astfel, societatea solicită a se avea în vedere că organele de inspecție fiscală au avut o atitudine superficială în analiza documentelor prezentate, precum și disponibilitatea societății de a prezenta și alte documente din sistemul SAP.

**În ceea ce privește TVA în sumă de 000 lei** aferente serviciilor **facturate de Z și societatea Y**, societatea susține că aceste servicii au fost facturate sub denumirile „*period Cost*” și „*Chargeout*” „*EACR Annual Rechards*”, „*Regional Statuory Allocations*” și **TVA în sumă de 000 lei** aferentă serviciilor **facturate de societatea Y** cu titlu „Manufacturing”, „Manufacturing technology”, „Demand Managment”, „NSAMF manufacturing operations”, contestatara susține că aceste servicii au fost efectuate în scopul desfășurării activității fiind necesare acesteia, în special urmărindu-se perfecționarea managementului, a sistemelor informatioce, introducerea , întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea atestării conform ci standardele internaționale de calitate, marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele noi sau existente, formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat, protejarea mediului.

Contestatara prezintă argumente în sensul că dreptul de deducere a TVA este condiționat de cerința conform căreia să existe o legătura directă cu imediată cu tranzacțiile care daștere acestui drept. În susținere invocă Cauzele CJU C-172/96 First Național Bank of Chicago, C-400/98 Breitsohl, C-110/INZO, C-124/12 AES, C-26/12 PPG Holdings unde se statuează că legătura obiectivă cu activitatea economică este cea care contează.

De asemenea, contestatara arată că aceste cheltuieli chiar dacă nu au fost refacturate ca atare reprezintă componente ale produselor finite livrate către clienți și invocă pct.27 din cauza C-437/06 Securenta Gottinger și pct.24 din cauza C-435/05 Investrand.

Astfel, societatea consideră că sunt aplicabile prevederile art.295 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal fiind îndeplinită condiția pentru deducerea TVA.

În același sens sunt și argumentele cu privire la serviciile „*period cost*”, respectiv de tipul „*FAC*” conform cărora acestea au fost efectuate în scopul desfășurării activității și consideră că măsura organelor de inspecție fiscală de a nu acorda drept de deducere pentru TVA aferentă este nefondată și nelegală întrucât:

- societatea a demonstrat realitatea serviciilor achiziționate în scopul desfășurării activității economice;
- societatea a demonstrat necesitatea și utilitatea serviciilor „*period cost*”, respectiv de tipul „*FAC*”, precum și beneficiile obținute;
- chiar și în cazul în care serviciile de tipul „*period cost*” și „*FAC*” nu ar fi fost în beneficiul societății și astfel societatea nu ar fi drept de deducere a tVA nu

poate subzista TVA colectată dacă TVA deductibilă nu este recunoscută deoarece contribuabilul nu ar fi beneficiat de servicii.

Ca urmare solicită să se reanalizeze anularea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de 000 lei aferentă serviciilor „*period cost*” și în sumă de 000 lei aferentă serviciilor de tip „*FAC*”.

**4. Referitor la impozitul pe profit aferente cheltuielilor care fac parte din categoria „alte cheltuieli nedeductibile”, societatea susține următoarele:**

Referitor la **cheltuielile cu redevențele în sumă de 000 lei** societatea susține că prezintă în susținere anexa 80 la contestație din care reiese că organele de inspecție fiscală au ignorat faptul că sumele facturate către societatea J au fost mai mici cu aceeași sumă cu care au fost facturate către societatea W. Astfel, se arată că potrivit calculației redevența ar fi trebuit să fie de 000 USD, iar conform facturilor emise către entitatea din SUA aceasta s-a ridicat la suma de 000 USD adică, cheltuiala deductibilă la calculul impozitului pe profit a fost mai mică cu 000 USD. Prin urmare susține că i se aplică prevederile art.113 alin.(2) lit.i) din Codul de procedură fiscală.

În ceea ce privește **cheltuielile cu sponsorizarea societatea susține că pentru anii 2011 și 2012** a beneficiat de credit fiscal, iar în următorii doi ani, dat fiind faptul că aceste cheltuieli erau incluse în Contractul colectiv de muncă (anexa 81) au fost considerate cheltuieli sociale deductibile.

În ceea ce privește constatările conform cărora **a fost diminuat nejustificat impozitul pe profit cu suma de 000 lei** ca urmare a aplicării prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cu privire la suma de **000 lei aferentă anilor 2013-2014**, stabilită ca nedeductibilă în temeiul prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.19 alin.(1), art.21 alin.(3) lit.c), art.21 alin-(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea susține că se aștepta ca organele de inspecție fiscală să efectueze o analiză detaliată a tranzacțiilor și ale documentelor și să stabilească natura cheltuielilor respective.

**5. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei rezultate din ajustarea cheltuielilor de exploatare în legătură cu serviciile de consultanță facturate de F**, societatea susține că stabilirea prețului aferent acestor servicii a avut la bază produsul dintre anumite rate orare și numărul de ore efectiv lucrate de către consultanți evidențiate în pontajele lunare aprobate de societatea X.

În vederea stabilirii prețului de piață societatea susține că prin utilizarea metodei comparării externe nu a găsit date disponibile publice și a apelat la informațiile publicate în rapoartele statistice întocmite de AMCOR (Asociația Consultanților în Management din România) și FEACO (Federația Europeană a Asociațiilor de Consultanță).

La întocmirea studiului de comptabilitate societatea susține că a urmărit respectarea prevederilor art.8 din OPANAF nr.442/2016 și în acest sens conform informațiilor FEACO au fost utilizate date aferente următoarelor țări:

- pe anul 2011 – date disponibile pentru Croația, Grecia, România, Italia, Finlanda și Elveția;

- pentru perioada 2012-2014 au fost utilizate datele disponibile pentru Croația, Grecia, România, Italia, Finlanda și Elveția, Ungaria, Letonia, Macedonia, Marea Britanie, Franța, Germania.

Organele de inspecție fiscală au procedat la eliminarea unor țări precum Elveția, Finlanda, marea Britanie, Franța și Italia considerându-le necomparabile fără să țină cont că serviciile primite de la F sunt extrem de specifice și cu un grad de expertiză foarte ridicat neexistând la nivelul pieței locale sau chiar internaționale prestatori de astfel de servicii de consultanță. În acest sens comparabilitatea nu ar trebui limitată la piața locală sau regională iar eliminarea unor țări din eșantion este injustă și contravine principiilor prețurilor de transfer.

Contestatară arată că organele de inspecție fiscală nu avut în vedere că setul de comparabile trebuie să fie cât mai omogen așa cum se prevede la pct.1.113 din Ghidul OECD.

Ca urmare, societatea consideră relevantă pentru analiza respectării principiilor de piață și luarea în considerare a condițiilor pieței pe care activează prestatorul serviciilor analizate și consideră eronată eliminarea piețelor din regiuni specializate unde își desfășoară activitatea prestatorul și luarea în considerare doar a acelor din regiuni în care activează beneficiarul.

***II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de organele inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspecție fiscală, astfel:***

### **IMPOZIT PE PROFIT**

Perioada verificată:01.01.2011-31.12.2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat:

**1. În perioada 2011 – 2014, în structura cheltuielilor cu serviciile prestate de terți (cont contabil 628.9), X S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de 000 lei, reprezentând contravaloarea serviciilor de tip "FAC", facturate de către firmele J SUA, societatea Q și B, din care:**

- 000 lei cheltuieli privind serviciile facturate de J SUA, pentru care a prezentat Contractul de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L sub nr.000 /2010;



- **000** lei cheltuieli privind serviciile facturate de societatea Q, pentru care a prezentat contractul de servicii de asistență FN din data de 01.01.2011, înregistrat la X S.R.L. sub nr.000 /2011;
- 000 lei cheltuieli privind serviciile facturate de B, pentru care a prezentat contractul de servicii de asistență FN, din data de 01.01.2013.

Din analiza facturilor emise de prestatori a rezultat că documentele conțin simple mențiuni: "*Design engineering*", "... " sau situații în care facturile nu conțin nicio explicație, fără alte detalii privind natura serviciilor prestate, modul de stabilire a sumelor facturate sau referiri la serviciile prevăzute în cadrul contractelor de servicii de asistență.

Din analiza contractelor de servicii de asistență încheiate cu firmele J SUA, societatea Q și B, referitor la obiectul (serviciile), prețul tranzacțiilor (taxe), plata, evidența și documentarea costurilor, garanție, termen și reziliere etc., toate cele trei contracte conțin prevederi similare.

Astfel, conform prevederilor punctului 1.3 din aceste contracte, prestatorii se angajează să ofere asistență în următoarele domenii:

- marketing și vânzări internaționale;
- contabilitate și finanțe;
- management în domeniul planificării;
- fiscal și juridic;
- tehnologia informației;
- management în domeniul resurselor umane;
- asistență profesională (negociere și coordonare software de inginerie, crearea animațiilor, controlul bazei de date globale de inginerie, stabilirea procedurilor de sudare și prezentarea specificațiilor pentru testele de calificare a pieselor, furnizarea de servicii de inginerie, proiect SAP, proiectare/design în PLM și specificațiile materialelor, **furnizarea de asistență/inginerie tehnică unităților de producție pentru vânzările către clienți**);
- asistență pentru achiziții publice (sourcing strategic);
- alte tipuri de servicii de asistență, după caz, care sunt legate de industria serviciilor petroliere.

Având în vedere că, serviciile de tip "FAC" **nu au fost identificate în structura serviciilor prevăzute în contractele de asistență** încheiate cu firmele J SUA, societatea Q și B, pentru justificarea naturii serviciilor și a modul de stabilire a sumelor facturate lunar, au fost solicitate documente și informații suplimentare, în baza adreselor și notelor explicative formulate în timpul controlului.

**a) Referitor la cheltuielile în sumă de 000 lei (000 USD) privind serviciile facturate de J SUA**, contribuabilul a prezentat situații centralizatoare anuale (2011 – 2014) potrivit cărora sumele facturate au reprezentat parte din costurile înregistrate de J, alocate firmei X S.R.L utilizând criteriul "timpul petrecut".

Din răspunsul dat de reprezentantul contribuabilului la nota explicativă înregistrată sub nr. 000 /2018 a rezultat că sumele facturate de J cu titlu de "FAC" au reprezentat servicii de proiectare și asigurare a calității prestate de

divizia (echipamente de suprafață) din cadrul J, necesare entităților din grupul XX, **care au fost alocate în baza unei formule de calcul/cheie de alocare** ("timpul petrecut"). În acest sens au fost prezentate "centrele de cost" (departamente) din cadrul grupului de proiectare și asigurare a calității, organizate la nivelul diviziei SUA și o descriere a activității acestora, astfel:

- centrul de cost "Quality assurance 6", "(...) *conține echipa de managementul calității la nivel de divizie pentru operațiunile din toată lumea. Inginerii de aici sunt responsabili pentru suportul și activitatea de management pentru funcția de calitate. Ei reprezintă interfața cu API pentru activitatea pe calitate a diviziei Surface. Acest grup include echipa de calitate pentru tehnologia echipamentelor de vane și wellhead aferente diviziei. Echipa este locată în SUA și sprijină toți clienții fabricilor, global pentru echipamentele de vane și wellhead. Asigură conformitatea produsului și coordonează remanierele componentelor în funcție de cerințele clientului*";

- centrul de cost "Shales engineering QA", "(...) *acest grup include echipa de calitate pentru tehnologia șisturilor a diviziei SUA. Echipa este locată în SUA și sprijină toți clienții fabricilor din SUA, la nivel global pentru echipamentele de fracturare. Ei acordă sprijin pentru modul de dispunere al echipamentului. Acordă asistență referitor la echipament, răspund problemelor din câmp reclamate de client. Sunt responsabili pentru calitatea echipamentelor de șist/fracturare. Acordă sprijin la instalare (cu preponderență în NA, dar producția se realizează global. Asigură conformitatea produsului și coordonează remanierele componentelor în funcție de cerințele clientului*";

- centrul de cost "wellhead engineering", "(...) *acest grup conține partea de proiectare pentru echipament la gura sondei pentru diviziei SUA. Echipa este locată în SUA și sprijină toți clienții fabricilor, la nivel global. În principal se axează pe proiectarea echipamentului la gura sondei pentru clienții diviziei de SUA. De asemenea acordă suport în licitațiile pentru echipament la gura sondei*";

- centrul de cost "LAM engineering", nu au fost aduse explicații privind activitatea desfășurată;

- centrul de cost "Gate valve engineering", "(...) *acest grup conține partea de proiectare pentru vane cu sertar a diviziei SUA. Echipa sprijină activitatea de proiectare a vanelor cu sertar. Ei dezvoltă produse și soluții pentru clienți. Acest grup sprijină masiv fabricile din divizia care produc vane cu sertar*";

Conform explicațiilor date de X S.R.L., referitor la sumele de tip FAC facturate de către J în perioada 2011-2014: "(...) *reprezintă costuri de proiectare și asigurare a calității efectuate de către centrul de ingineri din SUA în vederea fabricării de către X de echipament petrolier, în special vane de închidere din oțel pe diverse sorto tipo dimensiuni. Activitatea de proiectare și asigurare a calității, este o activitate obligatorie în procesul de producție, premergătoare activității de execuție a produsului finit, ceea ce justifică necesitatea prestării acestora, faze fără de care nu se poate realiza producția. X a beneficiat în mod direct de aceste servicii, producând și vânzând echipament petrolier către părți afiliate din America de Nord, pentru care*

proiectarea și asigurarea calității au fost efectuate de către acest centru de ingineri din SUA.

Activitatea de proiectare constă în proiectarea propriu-zisă a bunurilor, a desenelor de ansamblu și execuție, calculul de dimensionare, întocmirea procedurii de testare, specificația tehnică a oțelului, diverse revizii și rețeta de fabricație incluzând componența materialelor, ordinea și numărul operațiilor de producție de efectuat.

Activitatea de asigurare a calității constă în întocmirea specificației de produs, a planului de calitate general și specific, întocmirea procedurii de testare, a planului de inspecții și încercări. (...) Inginerii de proiectare sunt implicați în mod direct și intens în relația cu clienții finali, prin vizite și discuții atât în toate fazele premergătoare obținerii comenzii de vânzare (suport tehnic pentru pregătirea cotației, clarificări tehnice în cadrul procesului de licitație, vizite dese la clientul final pentru găsirea și **prezentarea soluției** tehnice a proiectului) cât și în fazele premergătoare începerii producției (clarificări de ultimă oră, aprobarea de către client a designului final al produsului finit) cât și în cursul procesului de producție pentru orice problemă apare în timpul manufacturării. Specificăm că este vorba de echipamente foarte complexe, cu specificații tehnice dificile și foarte scumpe. Orice problemă tehnică apare în acest proces de durată trebuie solutionată de echipa de ingineri care se ocupă de prezentarea soluției clientului în scopul aprobării ei. Echipamentele fiind foarte scumpe aportul adus de echipa de inginerie de design și calitate este foarte valoros atât în creșterea satisfacției clientului, deci primirea de noi comenzi, pentru livrarea la timp a echipamentelor, cât și în reducerea semnificativă a cheltuielilor cu rebuturile și remaniierilor. ”

În susținerea celor arătate, au fost prezentate următoarele documente justificative, anexate notei explicative înregistrată de X S.R.L. sub nr. 000 / 2018:

- lista facturilor și a centrelor de cost sub denumirea ”...” facturate de către J, descriere și sume;
- descrierea detaliată a activității de proiectare și asigurare a calității din SUA;
- exemplu de cod produs finit din baza de date SAP, la care a fost anexată o schiță (desen), o descriere a reviziilor și numărul acestora, o listă a componentelor (pieselor ce compun produsul). De asemenea, s-a atașat un document de asigurare a calității, pentru un alt produs, pe care se menționează că este proprietatea X, fără a se preciza că bunul respectiv a fost produs de X, precum și un raport de calitate din iulie 2017;
- 11 file cu exemple de produse finite în care se precizează că proiectarea și activitatea de asigurare a calității a fost efectuată de către centru din SUA, precum și inginerii repartizați pe proiect;
- istoricul reviziilor pentru un număr de 20 de produse finite fabricate, unde se descrie în ce a constat revizia, cine a efectuat, verificat și aprobat. Precizăm că, respectivele produse nu au fost facturate de X S.R.L direct clientului, ci au făcut parte dintr-o comandă mai mare contractată de entitățile afiliate care sunt autorizate de grup să vândă în diferite regiuni ale lumii. Aceste entități

distribuitoare sunt cele abilitate de grup să se ocupe de instalarea și montajul utilajelor, de probele tehnice și de asigurarea mentenanței pe parcursul exploatării lor. Ca urmare, potrivit politicii grupului, X S.R.L. în calitate de unitate producătoare, pentru a cunoaște specificațiile tehnice era obligată să acceseze baza de tehnologie a grupului în care sunt încărcate aceste specificații tehnice;

- două coduri de produs finit semnificativ aferent unui proiect important de vânzare "...” SUA cu rețeta de fabricație rute, documentele tehnice prezentate ca sumar precum și descrierea proiectului, costul standard, marginea comercială.

În ceea ce privește **cheia de alocare „timpul petrecut”** folosită pentru serviciile de tip FAC, X S.R.L. a formulat următoarele explicații: "(...) *Cheia de alocare a fost stabilită în urma interviurilor luate de către managerul fiecărui departament, acesta indicând timpul efectiv lucrat de echipă pentru fiecare facilitate de producție din cadrul diviziei SUA.*

*Menționăm totodată că, produsele X, în special cele produse în fabrica nouă erau produse complexe, unicate prin gradul înalt de complexitate, tehnicitate, cerințe speciale ale clienților, dimensiuni și presiuni foarte mari de operare. Ca urmare ele necesitau un grad mult mai mare de timp petrecut, atât în zona ingineriei și calității, cât și a aprovizionării și managementului de proiect.*

"

Referitor la explicațiile date, inspecția fiscală a constatat că în fapt interviurile aveau un caracter formal, erau luate o dată pe an, respectiv în luna decembrie și nu ofereau date exacte cu privire la persoanele care au prestat serviciile, orele lucrate, proiectele pentru care au fost prestate serviciile, care să justifice procentul alocat.

În fapt, cheia de alocare anuală (timpul petrecut) utilizată la repartizarea costurilor a fost stabilită prin estimare de către managerul departamentului, în baza unor interviuri, fără a mai fi ajustată ulterior pentru a reflecta timpul efectiv prestat.

În exemplul dat, referitor la proiectul "...” SUA, se arată că acest proiect s-a derulat în perioada 2010-2012, că a fost un prototip produs pentru utilizarea în ... de către clientul G SUA. Comanda clientului pentru întregul proiect (proiectarea, manufacturarea, instalarea echipamentului), a fost primită de H, care la rândul ei a solicitat X S.R.L. prin comandă, doar manufacturarea echipamentului.

Conform documentelor prezentate de contribuabil, baza de date existentă în sistemul informatic (SAP) utilizat de către grupul XX furnizează informații privind codurile produselor finite, cu documentele de proiectare și asigurare a calității aferente, descrierea reviziilor și numărul acestora, rețetele de fabricație. În exemplele prezentate au fost identificate situații în care proiectarea inițială, precum și reviziile ulterioare au fost efectuate de salariații X S.R.L., entitate care deține un departament propriu de design/proiectare.

Această bază de date este globală, conține toate informațiile tehnice de inginerie (desene, cotații, specificații de materiale, instrucțiuni de fabricație, specificații de controlul calității etc.) aferente produselor finite fabricate, stocate

la nivel de grup, în scopul cunoașterii și utilizării de către entitățile X interesate în realizarea proiectelor (echipamentelor). Toate aceste informații tehnice sunt de natură proprietară deținute de J/W, entitățile afiliate având numai un drept de utilizare a acestora pentru fabricarea produselor x.

În calitate de entitate producătoare a grupului, X S.R.L. a avut acces la informațiile tehnice, respectiv la tehnologia deținută de grupul XX, în baza contractelor de licență tehnologică, conform cărora pentru dreptul de utilizare a datorat redevență calculată ca procent din valoarea producției vândute.

În perioada 2011-2014, X S.R.L. a plătit redevență pentru tehnologia utilizată asupra întregii producții realizate și vândute, inclusiv asupra produselor fabricate în cadrul proiectului "...".

Potrivit explicațiilor date în nota explicativă înregistrată la contribuabil sub nr.000 /2019 contribuabilul a afirmat că *"Toate vânzările de echipamente petroliere generate de X se bazează pe utilizarea dreptului de proprietate intelectuală și a informației tehnologice deținute de J și de W"*.

Activitatea de proiectare și asigurarea calității, așa cum a fost justificată de contribuabil, a constat în întocmirea propriu-zisă a unei documentații tehnice utilizate în cadrul procesului de fabricație, existentă în baza de date globală de inginerie a J și fiind accesibilă tuturor entităților X.

În acest sens, X S.R.L. **nu poate dispune ca și un proprietar de documentația tehnică întocmită de grupul de engineering SUA**, accesul la această documentație fiind condiționat de fabricarea produselor grupului la aceleași standarde de calitate ca și J, având un caracter secret și confidențial.

Din această perspectivă, inspecția fiscală a constatat că, prin documentele prezentate X S.R.L. **nu a justificat prestarea unor servicii de proiectare și asigurarea calității, altele decât cele furnizate de baza globală de tehnologie a grupului**, la care a avut acces în baza contractului de licență tehnologică.

Totodată, din analiza prevederilor Contractului de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L sub nr.000 /2010 referitor la serviciile de tip FAC în sumă de 000 lei facturate J, inspecția fiscală a constatat că **obiectul contractului nu conține servicii de proiectare și asigurarea calității**, așa cum au fost justificate de contribuabil.

În explicația formulată, X S.R.L a invocat punctul 1.3 lit.g) din contractul menționat, potrivit căruia:

*"(...) g) În domeniul asistenței profesionale, CIC poate furniza servicii de inginerie, care pot include următoarele servicii după cum este necesar:*

*(i) negociere și coordonare software de inginerie.*

*(ii) crearea animațiilor.*

*(iii) controlul bazei de date globale de inginerie.*

*(iv) stabilirea procedurilor de sudare și prezentarea specificațiilor pentru testele de calificare a pieselor.*

*(v) furnizarea de servicii de inginerie, proiect SAP, proiectare/design în PLM și specificațiile materialelor.*

(vi) furnizarea de asistență tehnică unităților de producție pentru vânzările către clienți. ”

Argumentația contribuabilului nu se susține, având în vedere că, asistența profesională ce constă în ”(...) crearea animațiilor, stabilirea procedurilor de sudare și prezentarea specificațiilor pentru testele de calificare a pieselor, furnizarea de servicii de inginerie, proiect SAP, proiectare/design în PLM și specificațiile materialelor (...)”, nu justifică în sine activitatea de proiectare și asigurare a calității așa cum a fost descrisă de contribuabil.

În concluzie, inspecția fiscală a constatat că serviciile de proiectare și asigurarea calității analizate nu se încadrează în prevederile Contractului de asistență din data de 01.01.2010, în prevederile contractuale nu se regăsesc informații cu privire la tarifele serviciilor și termenele de efectuare a acestora, fapt care nu ar fi fost acceptat într-o tranzacție cu o persoană independentă.

Având în vedere că serviciile de proiectare și asigurare a calității, în baza datelor deținute la nivel de grup X, pot fi individualizate (persoane, timp efectiv lucrat, etc.) și cuantificate nu se justifică metoda aplicată anual de remunerare a prestației prin alocarea costurilor totale înregistrate de prestator în baza unei formule de calcul/cheie de alocare (”timpul petrecut”).

În condițiile în care, serviciile intra-grup analizate au presupus prin natura lor, furnizarea de documente de proiectare și asigurare a calității aferente unui produs finit manufacturat de X S.R.L., dedicat unui contract de vânzare, metoda de determinare a remunerației serviciului prin aplicarea unei formule matematice (alocare indirectă) nu justifică în fapt natura, respectiv substanța economică a tranzacțiilor și nici existența unei legături directe între sumele înscrise în facturi și contravaloarea unor servicii prestate efectiv în beneficiul X S.R.L.

Ca urmare, inspecția fiscală a constatat că serviciile intra - grup în sumă de 000 lei au fost înregistrate în structura cheltuielilor cu serviciile prestate de terți (cont contabil 628.9), în baza facturilor emise de J, fără justificarea naturii serviciilor și a modului de stabilire a sumelor facturate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege, documentele și explicațiile prezentate de contribuabil nu justifică necesitatea și prestarea efectivă a unor servicii de această natură în beneficiul X S.R.L și în folosul realizării de venituri impozabile.

**b) Referitor la cheltuielile în sumă de 000 lei (000 USD) și respectiv 000 lei (000 USD privind serviciile facturate de societatea Q/I și B Marea Britanie,** sub denumirea de ”Design engineering” sau fără mențiuni privind denumirea serviciului, contribuabilul a prezentat situații centralizatoare anuale (2011 – 2014), potrivit cărora sumele facturate au reprezentat parte din costurile înregistrate de entitățile din Marea Britanie (”centrele de cost” Production engineering/ Surface engineers și respectiv / Surface engineers), alocate firmei X S.R.L în baza unei formule de calcul/cheie de alocare (”timpul petrecut”).

Din răspunsul dat de reprezentantul contribuabilului la nota explicativă înregistrată sub nr. 000 /2018 a rezultat că ”(...) În principiu **natura acestor servicii este similară cu cea a serviciilor prestate de echipa de inginerie**

**proiectare din SUA.** Doar ca echipa din UK lucrează la proiecte aferente regiunii EACR, proiecte de echipamente complexe din zona Mării Nordului, zona Caspică sau a cercului polar. Acestea reprezintă costuri de proiectare efectuate de către centrul de ingineri din UK în vederea fabricării de către X de echipament petrolier. Activitatea de proiectare, este o activitate obligatorie în procesul de producție, premergătoare activității de execuție a produsului finit, ceea ce justifică necesitatea prestării acestora, faze fără de care nu se poate realiza producția. X a beneficiat în mod direct de aceste servicii, producând și vânzând echipament petrolier către entități din regiunea EACR pentru care proiectarea și asigurarea calității au fost efectuate de către acest centru de ingineri din UK.

Activitatea de proiectare constă în proiectarea propriu-zisă a bunurilor, a desenelor de ansamblu și execuție, calculul de dimensionare, întocmirea procedurii de testare, specificația tehnică a oțelului, diverse revizii și rețeta de fabricație incluzând componența materialelor, ordinea și numărul operațiilor de producție de efectuat. Aceste activități se desfășoară pentru fiecare cod de produs finit al X în parte incluzând de cele mai multe ori și componentele pentru care de asemenea este necesară activitatea de proiectare și asigurare a calității. ”

În susținerea celor arătate, au fost prezentate următoarele documente justificative, anexate notei explicative înregistrată de X S.R.L. sub nr. 000 /2018:

- lista facturilor și a centrelor de cost de tip facturate de Z/ B, descriere și sume;
- descrierea detaliată a activității de proiectare și asigurare a calității din Marea Britanie;
- top 21 proiecte de vânzări;
- 11 file cu exemple de produse finite fabricate în X ca fiind cele mai semnificative după valoarea de vânzare în perioada 2011-2014 în care se precizează faptul că activitatea de proiectare a fost efectuată de către centru din Marea Britanie;
- istoricul reviziilor pentru un număr de 20 de produse finite fabricate unde se descrie în ce a constatat revizia, cine a efectuat, verificat și aprobat;
- exemplu de cod produs finit cu documentele de proiectare și asigurare a calității aferente, descrierea reviziilor și numărul acestora, rețeta de fabricație;
- cinci coduri de produse finite semnificative aferente unor proiecte importante de vânzare.

Din documentele prezentate s-a constatat că și în cazul celor două proiecte, societatea X a avut numai comenzi de manufacturare, contractarea și vânzarea către clientul final fiind realizată de J, entitate afiliată autorizată de grup să vândă în regiunea EACR. **Potrivit politicii grupului XX, entitățile distribuitoare sunt cele abilitate să preia comenzile de la clienți**, împreună cu specificațiile tehnice aferente, să se ocupe de instalarea și montajul utilajelor, de probele tehnice și de asigurarea mentenanței pe parcursul exploatării lor. X S.R.L are acces la aceste specificații tehnice prin intermediul bazei de date existente în sistemul informatic utilizat de către grupul XX (SAP) care furnizează date privind codurile produselor finite, cu documentele de

proiectare și asigurare a calității aferente, descrierea reviziilor și numărul acestora, rețetele de fabricație. Această bază de date conține și produse pentru care proiectarea și asigurarea calității au fost efectuate de ingineri din cadrul X S.R.L.

Prin urmare, baza de date este globală, conține toate informațiile tehnice de inginerie (desene, cotații, specificații de materiale etc.) aferente produselor finite fabricate, stocate la nivel de grup, în scopul cunoașterii și utilizării de către entitățile XX interesate în realizarea proiectelor (echipamentelor).

Toate aceste informații tehnice sunt de natură proprietară deținute de J/W, entitățile afiliate având numai un drept de utilizare a acestora pentru fabricarea produselor XX.

În calitate de entitate producătoare a grupului, X S.R.L. a avut acces la informațiile tehnice, respectiv la tehnologia deținută de grupul XX, în baza contractelor de licență tehnologică, conform cărora pentru dreptul de utilizare a datorat redevență calculată ca procent din valoarea producției vândute.

În perioada 2011-2014, X S.R.L. a plătit redevență pentru tehnologia utilizată asupra întregii producții realizate și vândute, inclusiv asupra produselor fabricate în cadrul a doua proiecte.

Potrivit explicațiilor date în nota explicativă înregistrată la contribuabil sub nr.000 /2019, contribuabilul a afirmat că *"Toate vânzările de echipamente petroliere generate de X se bazează pe utilizarea dreptului de proprietate intelectuală și a informației tehnologice deținute de J și de W"*.

Activitatea de proiectare și asigurarea calității, așa cum a fost justificată de contribuabil, a constat în întocmirea propriu-zisă a unei documentații tehnice utilizate în cadrul procesului de fabricație, existentă în baza de date globală de inginerie a grupului XX și fiind accesibilă tuturor entităților XX.

În acest sens, X S.R.L. nu poate dispune ca și un proprietar de documentația tehnică întocmită de centrul de ingineri din UK, accesul la această documentație fiind condiționat de fabricarea produselor la aceleași standarde de calitate ca și grupul XX, având un caracter secret și confidențial.

Din această perspectivă, inspecția fiscală a constatat că prin documentele prezentate X S.R.L. nu a justificat prestarea unor servicii de proiectare și asigurarea calității, altele decât cele furnizate de baza globală de tehnologie a grupului, la care a avut acces în baza contractului de licență tehnologică.

În urma solicitării de către inspecția fiscală a documentelor justificative, în vederea îndeplinirii condițiilor de deducere prevăzute de legislația fiscală, **referitor la cheltuielile în sumă de 000 lei privind serviciile intra - grup, facturate de societatea Q/I și B Marea Britanie** în perioada 2011 – 2014, au fost constatate următoarele aspecte:

Din analiza prevederilor Contractul de servicii de asistență FN din data de 01.01.2011, înregistrat la X S.R.L. sub nr. 000 /2011 și Contractul de servicii de asistență FN din data de 01.01.2013, referitor la serviciile de tip FAC facturate de societatea Q/I și B, inspecția fiscală a constatat că **obiectul contractului nu conține servicii de proiectare/desing**, așa cum au fost justificate de contribuabil.



În explicația formulată, X S.R.L a invocat punctul 1.3 lit. g) din contractul menționat, potrivit căruia: "(...) g) *În domeniul asistenței profesionale, CL poate furniza servicii de inginerie, care pot include următoarele servicii după cum este necesar:*

*(i) negociere și coordonare software de inginerie.*

*(ii) crearea animațiilor.*

*(iii) controlul bazei de date globale de inginerie.*

*(iv) stabilirea procedurilor de sudare și prezentarea specificațiilor pentru testele de calificare a pieselor.*

*(v) furnizarea de inginerie tehnică, proiect SAP, proiectare/design în PLM și specificațiile materialelor.*

*(vi) furnizarea de inginerie tehnică unităților de producție pentru vânzările către clienți. "*

Ca și în cazul contractului de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, încheiat cu firma J, obiectul contractelor încheiate cu cele două entități din Marea Britanie se referă la servicii de asistență și nu conține prevederi referitoare la activitatea de proiectare/design, așa cum a fost descrisă de contribuabil.

În concluzie, inspecția fiscală a constatat că **serviciile de proiectare și asigurarea calității analizate, nu se încadrează în prevederile contractelor de asistență din 01.01.2011/01.01.2013**, în prevederile contractuale nu se regăsesc informații cu privire la tarifele serviciilor și termenele de efectuare a acestora, fapt care nu ar fi fost acceptat într-o tranzacție cu o persoană independentă.

Având în vedere că serviciile de proiectare și asigurare a calității, în baza datelor deținute la nivel de grup XX, pot fi individualizate (persoane, timp efectiv lucrat, etc.) și cuantificate nu se justifică metoda aplicată anual de remunerare a prestației prin alocarea costurilor totale înregistrate de prestator în baza unei formule de calcul/cheie de alocare ("timpul petrecut").

În condițiile în care, serviciile de tipul FAC-design/proiectare de echipamente au presupus, prin natura lor, furnizarea de documente de proiectare și asigurare a calității aferente unui produs finit manufacturat de X S.R.L., dedicat unui contract de vânzare, metoda de determinare a remunerației serviciului prin aplicarea unei formule matematice (alocare indirectă) nu justifică în fapt natura, respectiv substanța economică a tranzacțiilor și nici existența unei legături directe între sumele înscrise în facturi și contravaloarea unor servicii prestate efectiv în beneficiul X S.R.L.

Urmare celor prezentate, inspecția fiscală a constatat că serviciile intra - grup în sumă de 000 lei au fost înregistrate în structura cheltuielilor cu serviciile prestate de terți (cont contabil 628.9), în baza facturilor emise de Q/ I Marea Britanie și B Marea Britanie, **fără justificarea naturii serviciilor și a modului de stabilire a sumelor facturate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege.**

S-a constatat că documentele și explicațiile prezentate de contribuabil nu justifică necesitatea și prestarea efectivă a unor servicii de această natură în beneficiul X S.R.L și în folosul realizării de venituri impozabile.

Referitor la deficiențele privind serviciile de proiectare și asigurarea calității, X S.R.L a depus la registratura D.G.A.M.C. adresa înregistrată sub nr.000 /2019 prin care a prezentat o sinteză schematică cu privire la metodologia de alocare a costurilor de inginerie și design, însoțită de un opis în care sunt menționate documentele și explicațiile furnizate pe parcursul inspecției fiscale pentru justificarea acestor costuri. Din analiza documentelor și explicațiilor furnizate s-a stabilit că, din punct de vedere fiscal, acestea nu justifică deductibilitatea cheltuielilor de proiectare și asigurarea calității înregistrate de contribuabil și nici dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente, astfel:

1. Referitor la contractele de asistență menționate de contribuabil ca fiind cele care au stat la baza facturării costurilor de proiectare și asigurare a calității repartizate de cele trei entități afiliate, în fapt aceste costuri nu pot fi asociate unor servicii de asistență de natura celor prevăzute în contracte.

2. În ceea ce privește importanța activității de proiectare și de asigurare a calității, afirmațiile contribuabilului au un caracter general și nu justifică necesitatea achiziționării unor astfel de servicii de la entitățile afiliate.

Din documentele și informațiile prezentate pe parcursul inspecției fiscale a reieșit faptul că pentru dreptul de utilizare a tehnologiei dezvoltate de grupul XX, tehnologie care include atât proprietatea patentată cât și toate cunoștințele tehnice de natură proprietară, X S.R.L. plătește redevență calculată ca procent din valoarea bunurilor produse și vândute folosind această tehnologie. În cadrul redevenței sunt incluse și serviciile de asistență pentru proiectare, producție și depanare a echipamentelor fabricate de X S.R.L, instruirea personalului pentru calificarea în domeniul informațiilor tehnice și a procedurilor licențiate, precum și orice îmbunătățiri aduse acestor informații tehnice pe durata contractelor de licență tehnologie.

În perioada 2011-2014, X S.R.L a calculat și a achitat redevență pentru toate produsele finite vândute, considerând că toată producția realizată a avut la bază tehnologia grupului XX.

Totodată, X S.R.L. are un departament propriu de proiectare, format din mai multe echipe: echipa responsabilă de proiectarea produselor vândute, echipa de pregătire a documentației, echipa de suport activitate din fabrică, echipa de metalurgie, echipa de suport tehnic cotații. La nivelul anului 2014, departamentul de proiectare avea un număr de 61 angajați în principal pe funcții ca inginer proiectant, inginer tehnolog, specialist cotații. Ca urmare, din documentele și informațiile prezentate nu rezultă necesitatea achiziționării unor servicii de proiectare și asigurarea calității, suplimentar față de cele acoperite de contractele de licență și de cele efectuate de propriul departament de specialitate.

3. În ceea ce privește metodologia de alocare a costurilor, în sinteza prezentată se arată că sumele repartizate de entitățile afiliate sunt costuri salariale, costuri de transport și cazare și costuri periferice aferente desfășurării activității, iar cheia de alocare o reprezintă timpul efectiv prestat de ingineri pentru proiectele alocate X S.R.L din total timp lucrat. În fapt, cheia de alocare anuală (timpul petrecut) utilizată la repartizarea costurilor a fost stabilită prin estimare, de către managerul departamentului, în baza unor interviuri, fără a mai fi ajustată ulterior pentru a reflecta timpul efectiv prestat. Ca urmare, s-a constatat că procentul de alocare a fost stabilit formal și nu reflectă activitatea desfășurată de entitățile afiliate în beneficiul X S.R.L.

Mai mult, serviciile de proiectare și asigurare a calității, sunt servicii care puteau fi alocate direct, atât unui produs finit fabricat, cât și unui proiect de vânzare (contract) fapt ce ar fi permis stabilirea cu exactitate a persoanelor care au prestat serviciile, a numărului de ore lucrate și a tarifului orar aferent.

Prin utilizarea metodologiei de alocare descrisă în sinteza prezentată, contribuabilul nu justifică existența unei legături directe între sumele înscrise în facturi și contravaloarea unor servicii prestate efectiv în beneficiul X S.R.L.

De asemenea, inspecția fiscală a constatat că prin documentele și explicațiile prezentate X S.R.L nu a făcut dovada că sumele facturate în baza tabelor de alocare costuri reprezintă prețul unor servicii care îi erau necesare și nici că acestea au fost prestate efectiv în beneficiul său. Informațiile de natură tehnică extrase din baza de date a grupului XX nu reprezintă documente prevăzute de legislația fiscală pentru justificarea prestărilor de servicii, din care să rezulte natura serviciului prestat, persoanele care au prestat efectiv aceste servicii, locul în care au fost prestate serviciile, intervalul de timp în care s-au realizat acestea, comenzile în baza carora s-au realizat activitățile, precum și necesitatea prestării acestora pentru X S.R.L.

4. Contribuabilul prezintă "*referențierea costurilor de design și inginerie în fluxul operațional*" și face referire la informații de natură tehnică ce țin de aplicațiile informatice utilizate de grupul XX, care nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor de proiectare și asigurarea calității de către entitățile afiliate în beneficiul X S.R.L.

5. Referitor la detalierea serviciilor de proiectare și asigurarea calității din dosarele prețurilor de transfer, afirmația contribuabilului nu este susținută de exemplificarea acestor detalieri. Din analiza conținutului dosarelor prețurilor de transfer aferente perioadei 2011-2014, s-a constatat că în structura serviciilor intra-grup analizate nu au fost cuprinse servicii de proiectare și asigurarea calității facturate de entitățile afiliate către X S.R.L.

Față de cele prezentate, referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile în sumă totală de 000 lei, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare.

De asemenea, 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, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora. Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor, are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

Totodată, potrivit art. 21 alin (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează, printre altele, și cheltuielile înregistrate în contabilitate în condițiile în care nu au la bază un document justificativ potrivit legii iar conform prevederilor pct.44 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuie să aibă la bază documente justificative potrivit legii.

Față de cele prezentate cu privire la serviciile de proiectare și asigurarea calității facturate de entitățile afiliate, s-a constatat că documentele și explicațiile aferente prezentate de contribuabil nu justifică necesitatea și prestarea efectivă a unor servicii de această natură în beneficiul X S.R.L și în folosul realizării de venituri impozabile astfel că s-au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în sumă de 000 lei.

**Prin completarea la contestație înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 000 /2019**, societatea prezintă clarificări cu privire la două aspecte:

- cheia de alocare;
- metoda de evaluarea a stocurilor.

În acest sens se prezintă serviciile de inginerie proiectare prestate de J SUA și societatea Q și B și exemplifică calculul cheii de alocare pe anul 2012. De asemenea, explică modul de evaluare a stocurilor și atașează anexele 2-5.

**2. În perioada 2011 – 2014, în structura cheltuielilor cu serviciile prestate de terți (cont contabil 628.2), X S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de 000 lei reprezentând contravaloarea serviciilor intra – grup facturate de către firmele J SUA, societatea Q și B, din care:**

- 000 lei - cheltuieli privind serviciile facturate de J SUA, pentru care a prezentat Contractului de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L sub nr. 000 /2010;
- 000 lei - cheltuieli privind serviciile facturate de societatea Q, pentru care a prezentat Contractul de servicii de asistență FN din data de 01.01.2011, înregistrat la X S.R.L. sub nr. 000 /2011;
- 000 lei - cheltuieli privind serviciile facturate de B, pentru care a prezentat Contractul de servicii de asistență FN, din data de 01.01.2013.

Din analiza contractelor de servicii de asistență încheiate cu firmele J SUA, societatea Q și B a rezultat că toate cele trei contracte conțin prevederi similare. În prevederile contractuale nu se regăsesc informații cu privire la tarifele serviciilor și termenele de efectuare a acestora, fapt care nu ar fi fost acceptat într-o tranzacție cu o persoană independentă.

Conform prevederilor punctului 1.3 din aceste contracte, prestatorii se angajează să ofere asistență în următoarele domenii: marketing și vânzări internaționale, contabilitate și finanțe, management în domeniul planificării, fiscal și juridic, tehnologia informației, management în domeniul resurselor umane, asistență profesională, asistență pentru achiziții publice (sourcing strategic), alte tipuri de servicii de asistență, după caz, care sunt legate de industria serviciilor petoliere.

Din analiza facturilor emise de prestatori, prezentate la control pentru justificarea acestor servicii, a rezultat că documentele conțin simple mențiuni, fără alte detalii privind natura serviciilor prestate, modul de stabilire a sumelor facturate sau referiri la serviciile prevăzute în cadrul contractelor de servicii de asistență.

În baza adreselor și notelor explicative formulate în timpul inspecției fiscale, referitor la cheltuielile privind serviciile intra – grup analizate, organele de inspecție fiscală au solicitat documente justificative în vederea îndeplinirii condițiilor de deducere prevăzute de legislația fiscală, rezultând aspectele prezentate în continuare.

**a) Referitor la cheltuielile în sumă de 000 lei facturate de J SUA,** contribuabilul a prezentat tabele de calcul anuale din care reiese că sumele facturate au rezultat din aplicarea unor cote procentuale asupra unor sume totale denumite "Total costuri acționariat", prezentate a fi costurile departamentelor organizate la nivelul structurii centrale a grupului XX, respectiv: management, dezvoltare și tehnologie, publicitate corporatistă, târguri de comerț, securitate globală, etică globală, resurse umane, mediu, contabilitate, mediu, relații universitare, conformitate, secretariatul corporației, etc.

De asemenea, au fost prezentate centralizatoare de costuri anuale, obținute în timpul controlului din baza de date a grupului, din care rezultă că suma totală a costurilor supuse repartizării către filiale se compune din salarii, bonusuri, participare la profit, taxe, asigurări, chirie/leasing, deplasări, servicii de la terți, telefonie, utilizare de date, deprecieri, fără a se justifica modul de constituire al acestora conform prevederilor contractuale, respectiv baza de constituire a costurilor directe și indirecte, precum și care au fost costurile excluse din baza de calcul (costurile cu servicii la cerere, costurile acționariatului). **Nu a fost explicat nici modul de cuantificare al criteriilor de repartizare a costurilor prevăzute în contract,** respectiv "beneficiul direct" sau "efortul depus", cotele procentuale utilizate în repartizarea costurilor fiind calculate prin diferite formule de calcul, utilizându-se cheile de alocare "numărul de personal" sau "cifra de afaceri", pe motiv că nu s-a putut evalua un beneficiu direct obținut de X S.R.L.

**În ceea ce privește justificarea necesității** achiziționării unor servicii de această natură de la J, s-a constatat că, deși prin contractul de servicii intra-grup încheiat de X S.R.L. cu firma mamă a grupului XX se prevede că serviciile în cauză trebuie să fie necesare firmei din România, în fapt, potrivit documentelor prezentate sumele facturate reprezintă costurile unor departamente ale J repartizate la nivel global sau regional către entitățile din cadrul grupului XX (inclusiv către X S.R.L.), fără a se specifica natura serviciilor prestate și fără a fi condiționate de prezentarea de documente justificative din care să rezulte că suma facturată reprezintă prețul unor servicii prestate în beneficiul X S.R.L.

Prin nota explicativă înregistrată sub nr.000 /2018 au fost solicitate contribuabilului explicații detaliate pentru fiecare centru de cost menționat în situațiile centralizatoare prezentate, care să fie însoțite de documente și informații care să justifice necesitatea acestor costuri și ce au reprezentat efectiv, cu precizarea că documentele prezentate trebuie să fie traduse în limba română.

În acest sens, au fost prezentate explicații scrise în legătură cu aceste servicii și documente justificative cu referire în principal la:

- un e-mail din data de 13.11.2018 transmis între salariații X S.R.L., care conține o înșiruire de atașamente în limba engleză și o descriere a sprijinului acordat de departamentul „Security Global”;
- descrierea activității echipelor de A din SUA, însoțită de centralizatoare ale unor e-mailuri în limba engleză transmise între salariații X S.R.L.;
- e-mailuri în limba engleză având înscrisă mențiunea ”polițe pentru licitații”;
- descrierea activității grupului de vânzări, în care au fost incluse mai multe centre de cost;
- o pagină dintr-un material (broșură) în limba engleză purtând sigla X care conține și o imagine a unei expoziții organizată de societatea Q;
- o fotografie cu mențiunea X
- o listă a revistelor de profil în care au apărut articole despre grupul XX;
- o listă a softurilor folosite de departamentul de proiectare.

Ulterior, prin e-mailul din data de 13.12.2018 X S.R.L. a transmis o completare la nota explicativă, însoțită de documente (e-mailuri, broșuri, situații statistice). Deși organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea documentelor traduse în limba română, la nota explicativă au fost anexate în principal documente justificative în limba engleză, contrar prevederilor art.8 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Urmare analizei documentelor și explicațiilor prezentate pentru justificarea serviciilor intra-grup facturate de J sub denumirea de ”Period cost” și ”Chargeout”, s-a constatat că pentru unele centre de cost documentele prezentate au constat în e-mailuri în limba engleză sau numai centralizatoare ale unor e-mailuri, fără a se preciza în ce au constat efectiv serviciile și fără a fi susținute de documente care să ateste că serviciile erau necesare și că au fost prestate în beneficiul X S.R.L.

Ca urmare, inspecția fiscală a solicitat explicații și documente suplimentare prin nota explicativă înregistrată la contribuabil sub nr.000 /2019, iar prin răspunsul formulat, contribuabilul a precizat că, documentele anexate furnizează exemple concrete privind activitatea grupului de vânzări EACR, prin prezentarea unui număr de 10 documente (e-mailuri care cuprind discuții între diverse persoane din cadrul EACR). Documentele și explicațiile prezentate se referă la costurile facturate de societatea Q și respectiv de K, care fac obiectul altor contracte de servicii de asistență. Astfel, prin răspunsul formulat, contribuabilul nu a dat explicații suplimentare și nici nu a furnizat alte documente care să justifice serviciile facturate de J.

Ca urmare, din analiza informațiilor și a documentelor justificative prezentate s-a constatat că pentru cheltuielile cu servicii intra-grup de management, consultanță și asistență în sumă totală de 000 lei echivalentul a 000 USD contribuabilul nu a prezentat documente care prin conținutul lor să ateste că serviciile menționate au fost prestate în beneficiul X S.R.L, precum și că au fost necesare pentru activitatea desfășurată de contribuabil, sumele fiind facturate în baza unui tabel cu calcul alocare costuri aferente întregului grup XX, fără existența altor documente care să justifice necesitatea acestor costuri și ce au reprezentat efectiv, astfel:

**Pentru costurile în sumă totală de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrelor de cost** nu au fost prezentate explicații și nici documente care să justifice necesitatea și prestarea unor servicii în beneficiul X S.R.L. a unor servicii de această natură. Pentru centrele de cost menționate nu au fost prezentate documente din care să rezulte modul de calcul al sumelor alocate, cheia de alocare utilizată, procentul din total costuri repartizat către X S.R.L., respectiv componența costurilor.

**Pentru costurile în sumă totală de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost "..."** au fost prezentate informații generale privind activitatea centrului de cost, fără a se prezenta documente justificative care să probeze prestarea unor servicii în beneficiul X S.R.L. de către acest departament.

**Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost "..."** au fost prezentate informații diferite, în ceea ce privește descrierea activității centrului de cost.

Astfel, pe parcursul inspecției fiscale contribuabilul a prezentat o descriere potrivit căreia: " (...) *Echipa de dezvoltare și tehnologie se concentrează pe cercetarea ideilor pentru noile tehnologii, care nu sunt gata pentru comercializare. Odată ce tehnologia este gata, merge la nivelul diviziei pentru a fi implementată în produsele X. Cele trei activități principale sunt Cercetare, Consultanță și Proiecte. Activitatea de cercetare include dezvoltarea tehnologică. (...) Echipa de consultanță, ingineri de top, îl ajută pe XX să sprijine tehnologia produselor prin dezvoltarea și postarea comenzilor. Proiectele includ schimbul de cunoștințe, Engineering Big Bang, Inițiativa de cercetare din Brazilia și Linx. Aceste activități sunt benefice la nivel global*

pentru toți membrii XX”, în condițiile în care, astfel de servicii nu sunt prevăzute în contractul de asistență nr.000 /2010.

Ulterior, în răspunsul dat la nota explicativă din data de 28.11.2018, referitor la activitatea acestui centru de cost se precizează că: ” (...) Această echipă a colaborat cu diferiți furnizori de software (Inventor, Ansys, Autodesk, MODS, Matchcad) și a identificat anumite programe informatice de folosit de către departamentul de design engineering (proiectare). Colaborând cu aceștia a reușit modificarea și adaptarea/customizarea lor pe nevoile concrete/specifice XX. El a obținut folosirea unei licențe în aceeași zi de mai multi utilizatori, în funcție de zona geografică/fusul orar pe care se afla (de exemplu o licență folosită ziua în România de departamentul de proiectare poate fi folosită noaptea de către departamentul de proiectare din SUA) – acest lucru ducând la reducerea semnificativă a costului licențelor. De asemenea, această echipa a colaborat cu diferite universități din SUA pentru a dezvolta noi tehnologii. De exemplu au îmbunătățit modul de funcționare al vanelor, orice entitate care vinde vane din lume beneficiind de acest avantaj”, pentru justificare fiind prezentată o listă a software-urilor folosite de departamentul de proiectare.

Din descrierile formulate s-a constatat că acestea conțin informații generale care nu au fost susținute de documente justificative privind prestarea unor servicii de această natură în beneficiul X S.R.L.

Mai mult, nu s-a justificat necesitatea și oportunitatea achiziționării acestor servicii, în condițiile în care X S.R.L plătește redevențe pentru tehnologia XX utilizată în procesul de fabricație și drepturi de utilizare a software-urilor achiziționate de J, inclusiv pentru toate îmbunătățirile aduse tehnologiilor/ programelor informatice.

**Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost ”...”** a fost prezentată o descriere a activității echipei de publicitate corporatistă, potrivit căreia, aceasta ”(...) include fotografii, designeri și coordonatori de produse care pregătesc materiale de comunicare pentru corporație ca întreg. Ei pregătesc materiale de comunicare, respectiv brosurile grupului și ale diviziei, activitatea multimedia și social media, materialele bazate pe web, gestionarea contractantului Axiom și stabilirea standardelor pentru toate tipurile de publicitate”.

Pentru aceste costuri nu au fost prezentate documente justificative care să facă dovada prestării de către J a unor servicii în beneficiul X S.R.L, singurul document anexat la nota explicativă fiind o listă a revistelor de profil în care au apărut articole despre grupul XX. Mai mult, în contractul de asistență încheiat între părți nu sunt prevăzute serviciile de publicitate, iar potrivit politicii grupului XX costurile de publicitate sunt asumate de societatea-mamă în numele grupului ca un tot unitar. În această situație, cheltuielile de publicitate sunt nedeductibile fiscal la persoana controlată potrivit pct.37 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004.

**Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost ”...”** a fost prezentată o descriere potrivit căreia ”Echipa oferă tuturor segmentelor comerciale materiale de marketing, oferă



*promoții și logistică pentru expoziții de comerț, relațiile publice și transportul de marfă*". Pentru aceste costuri nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a unor servicii în beneficiul societatea X.

**Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost "..."** a fost prezentată o descriere potrivit căreia *"(...) costurile conținute în acest centru de cost reprezintă cheltuielile aferente celor două expoziții comerciale majore la care participă compania, precum și reclama și promovarea brandului X la nivel global"*. Totodată, potrivit informațiilor detaliate în nota explicativă din data de 28.11.2018 se arată că *"(...) prin brandingul numelui X și a publicității prin reviste și târguri, entitățile străine obțin mai multe vânzări"*, iar în lipsa acestor servicii, entitățile străine ar trebui să angajeze o terță parte pentru a facilita expozițiile comerciale. Inspecția fiscală a constatat că susținerile contribuabilului nu au fost însoțite și de documente justificative care să facă dovada că departamentul organizat la nivelul J a prestat servicii de această natură în beneficiul X S.R.L. Mai mult, serviciile de reclamă și promovare a brandului X sunt asumate de firma mamă a grupului și sunt nedeductibile la persoana controlată (pct.37 din HG 44/2004). Urmare solicitărilor formulate de organele de inspecție fiscală cu privire la prezentarea de documente justificative privind serviciile prestate de acest departament/centru de cost către X S.R.L, singurele documente prezentate au fost: o pagină dintr-un material (broșură) în limba engleză purtând sigla X care conține și o imagine a unei expoziții la care a participat și OneSubsea - a X Company și o fotografie pe care este înscrisă mențiunea "X Booth ...

**Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost "Executive Management"** a fost prezentată o descriere a activității acestuia, potrivit căreia *"(...) acest centru de cost include o echipă de dezvoltare a afacerii, cotații și echipa de vânzări Internationale. Angajații centrelor de cost sunt reprezentanți ai multor asociații din industria petrolieră din întreaga lume care sprijină la nivel global compania X. Echipele de vânzări Internationale se ocupă cu companii mari de petrol și gaze/jucătorii cheie din întreaga lume și sunt direct benefice atât pentru SUA, cât și pentru locațiile străine"*. Pentru aceste costuri nu au fost prezentate documente justificative, simpla descriere a atribuțiilor departamentului menționat neputând face dovada prestării de către acesta a unor servicii în beneficiul X S.R.L.

**Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrelor de cost "International ..."** nu au fost prezentate documente justificative privind prestarea efectivă a unor servicii în beneficiul X S.R.L. Potrivit descrierii prezentate, anexată la nota explicativă din data de 28.11.2018, aceste departamente/centre de cost au trei funcții principale: mobilitate globală, compensare și beneficii. Din analiza informațiilor prezentate în justificarea acestor costuri, s-a constatat că simpla descriere a atribuțiilor departamentului menționat nu face dovada prestării serviciilor în beneficiul X S.R.L.

**Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost "...Services/ A administration"** a fost prezentată

numai o descriere a activității acestui departament din SUA, potrivit căreia "(...) *echipa de resurse umane de Corporație sprijină X pe probleme de: planul de beneficii/salarizare și planul de asigurare pentru salariați...; actualizarea politicilor și procedurilor, recrutarea, gestionarea datelor și relații cu angajații...*" și o corespondență prin e-mail purtată în data de 15 noiembrie 2018 între managerul de resurse umane și controlerul financiar, ambele persoane angajate la X S.R.L. Ca urmare, nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte serviciile de care a beneficiat efectiv X S.R.L și nici că aceste servicii îi erau necesare.

**Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost "... security"** a fost prezentată o descriere a activității acestui departament al firmei mamă a grupului XX potrivit căreia acesta oferă servicii de consultanță pentru îmbunătățirea sănătății și securității la nivel mondial pentru X. Pentru justificarea prestării unor servicii de această natură către X S.R.L, au fost prezentate două file anexate la nota explicativă din data de 28.11.2018, care conțin o corespondență prin e-mail din data de 13.11.2018 între doi salariați societatea X, inclusiv o descriere a sprijinului acordat de Security, fără a prezenta documente justificative din care să rezulte serviciile de care a beneficiat efectiv societatea X și nici că aceste servicii îi erau necesare.

**Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost "... Admin"** contribuabilul a prezentat numai o descriere potrivit căreia "(...) *acest cost centru conține activitatea de vânzare, de cotații și de analiză globală a cererii de produse pentru sub-divizia Artificial Lift. Aceste venituri erau reflectate și în cadrul X în cadrul profit centrului 1216*". Astfel, s-a constatat că descrierea prezentată este ambiguă (veniturile înregistrate în cadrul centrului de profit 1216 fiind veniturile realizate de X din vânzările către terți) și nu este susținută de documente care să justifice necesitatea acestor costuri ce au reprezentat efectiv și avantajul economic oferit entității din România, respectiv că au fost aferente veniturilor impozabile realizate.

**Pentru costurile în sumă totală de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrelor de cost denumite "Environmental", "secretary", "Compliance", "University Relation", "E-Commerce", " Accounting" și "Market Analysis"**, contribuabilul a prezentat numai o descriere generală a activității acestor departamente, care însă nu a fost susținută cu documente justificative care să facă dovada prestării efective și în beneficiul său a unor servicii și nici necesitatea lor. Prin completarea la nota explicativă prezentată în data de 13.12.2018 au fost anexate ca documente justificative privind sprijinul acordat de echipa de contabilitate de corporație, o situație statistică a unor e-mailuri transmise între diverse persoane, precum și e-mailuri din anul 2010 privind utilizarea unor coduri de operațiuni/conturi comune, în scopul armonizării cerințelor de raportare în cadrul grupului. De asemenea, pentru justificarea suportului acordat de echipa " *Secretary*" din SUA a fost anexată o filă care conține o statistică a corespondenței prin e-mail din anul 2010. Organele de

inspecție fiscală au constatat că documentele anexate nu justifică prestarea unor servicii în beneficiul X și în folosul realizării de venituri impozabile, sumele facturate fiind calculate în baza unui tabel cu calcul de alocare a costurilor către întreg grupul XX. Discuțiile prin e-mail se întâlnesc în mod obișnuit în cadrul activității desfășurate la nivelul unui grup, au un caracter general și sunt determinate de cerințele de raportare la nivelul grupului și de controlul pe care acesta îl exercită asupra membrilor săi, fără să poată justifica prestarea unui serviciu în beneficiul X S.R.L. și nici că serviciul îi era necesar.

Ori din documentele și informațiile prezentate de contribuabil nu rezultă că firma mamă a grupului XX, J SUA, a prestat pentru X S.R.L servicii specifice sau în plus față de costurile generale cu privire la cheltuieli de conducere și administrare, management, control și alte funcții similare care se suportă la nivel de grup. De altfel, chiar și reprezentanții contribuabilului denumesc costurile repartizate entităților afiliate conform tabelelor anuale de alocare ca fiind „*costuri ale acționariatului*”, costuri care potrivit ghidului OECD, precum și prevederilor contractelor încheiate între cele două părți se exclud din valoarea costurilor ce pot fi repartizate afiliaților, respectiv din valoarea „taxei”.

Ca urmare, inspecția fiscală a constatat că nu au fost respectate prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare ale art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că situațiile și documentele prezentate nu reprezintă documente prevăzute de legislația fiscală pentru justificarea prestărilor de servicii, din care să rezulte natura serviciului prestat, persoanele care au prestat efectiv aceste servicii, locul în care au fost prestate serviciile, intervalul de timp în care s-au realizat acestea, comenzile în baza cărora s-au realizat activitățile, precum și necesitatea prestării acestora pentru X S.R.L.

**b) Referitor la serviciile în sumă de 000 lei (000 USD), facturate de X Marea Britanie și K Marea Britanie sub denumirea de "EACR Annual Recharges", " Allocations", "Regional Statutory Allocations", pentru justificare, contribuabilul a prezentat Contractul de servicii de asistență FN din data de 01.01.2011, înregistrat la X S.R.L. sub nr.000 /2011 și respectiv Contractul de servicii de asistență FN, din data de 01.01.2013.**

Din analiza prevederilor contractuale referitoare la natura serviciilor facturate de societatea Q și respectiv de K, s-a constatat că acestea sunt similare cu cele înscrise în contractul încheiat de X S.R.L cu firma J SUA.

În contractele de servicii de asistență analizate nu sunt precizate tarifele serviciilor, termenele de efectuare a acestora și nici valoarea contractului. Pentru justificarea sumelor facturate de cele două entități afiliate din Marea Britanie, contribuabilul **a prezentat numai facturile** care fie nu au înscrise mențiuni privind natura serviciilor, fie au înscrise mențiuni ca "EACR Annual Recharges", " Allocations", "Regional Statutory Allocations" astfel că, din acestea nu rezultă serviciile care au fost prestate efectiv de centrul regional din

Marea Britanie și nici că acestea sunt de natura celor înscrise în obiectul celor două contracte de asistență încheiate între cele două părți.

Referitor la cuantumul sumelor facturate, contribuabilul nu a prezentat documente care să justifice modalitatea de calcul a "taxe" așa cum este prevăzută în contractele încheiate între părți, respectiv baza de constituire a costurilor directe și indirecte, cum a fost cuantificat "*beneficiul direct*" sau "*efortul depus*", care au fost costurile excluse din baza de calcul (costurile cu servicii la cerere, costurile actionariatului).

Ca urmare, pentru verificarea îndeplinirii condițiilor de deductibilitate a cheltuielilor înregistrate, prin adresa înregistrată la X S.R.L. sub nr.000 /2018 inspecția fiscală a solicitat documente justificative și informații din care să rezulte că sumele facturate reprezintă contravaloarea unor servicii care îi erau necesare și că aceste servicii au fost prestate de cele două entități afiliate în folosul realizării de venituri impozabile de către contribuabilul verificat.

În acest sens, contribuabilul a întocmit situații centralizatoare anuale (tabele) potrivit cărora sumele facturate au rezultat din aplicarea unor cote procentuale asupra unor sume globale, prezentate a fi costurile departamentelor organizate la nivelul X , respectiv: EACR internal audit, EACR treasury, EACR A, GRDP, Legal Department, black belt.

Totodată, nu au fost prezentate documente justificative privind componența costurilor repartizate pe fiecare centru de cost în parte, sumele înscrise în tabele sub denumirea "Total costuri acționariat" fiind sume globale, fără alte elemente de identificare. Cotele procentuale utilizate în repartizarea costurilor au fost calculate prin diferite formule de calcul, criteriile de alocare fiind "număr de personal EACR" sau "timp petrecut" sau "cifra de afaceri EACR". În ceea ce privește criteriul "timp petrecut", procentul alocat X nu a fost justificat în ceea ce privește modul de calcul.

Referitor la justificarea necesității achiziționării unor servicii de această natură de la X Marea Britanie și respectiv de la B, organele de inspecție fiscală au constatat că, deși prin contractele de servicii de asistență încheiate de X S.R.L cu entitățile afiliate se prevede că serviciile în cauză trebuie să îi fie necesare firmei din România, nu au fost prezentate documente din care să rezulte necesitatea prestării acestor servicii, sumele facturate rezultând din tabele de alocare a costurilor către diferite entități din cadrul grupului XX, fără a se specifica natura serviciilor și fără a fi condiționate de prezentarea de documente justificative din care să rezulte că sumele facturate reprezintă prețul unor servicii care au fost prestate în beneficiul X S.R.L.

Ca urmare, au fost solicitate explicații detaliate pentru fiecare centru de cost menționat în situațiile centralizatoare prezentate, care să fie însoțite de documente și informații care să justifice necesitatea acestor costuri cu precizarea că documentele prezentate trebuie să fie traduse în limba română.

Prin răspunsul la nota explicativă din data de 28.11.2018, contribuabilul a formulat explicații scrise în legătură cu aceste servicii la care au fost anexate documente considerate justificative. Deși organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea documentelor traduse în limba română, la nota explicativă

au fost anexate în principal documente justificative în limba engleză, contrar prevederilor art.8 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Astfel, pentru justificarea serviciilor facturate de societatea Q au fost prezentate următoarele:

- o prezentare a funcțiilor echipei de Management Regional EACR;
- situațiile centralizatoare anuale privind facturile emise, repartizarea acestora pe centre de cost, criteriile de alocare a costurilor, procentele repartizate, sumele globale supuse repartizării denumite "Total costuri acționariat", costurile repartizate către X. Până la finalizarea inspecției fiscale aceste situații au fost refăcute de contribuabil, atât în ceea ce privește centrele de cost cât și sumele alocate;
- e-mailuri în limba engleză din luna noiembrie 2018 privind implementarea MII în România, sistemul care înregistrează prezența personalului muncitor (evidența oră intrare-ieșire), implementare optimus payroll&master data (înregistrare angajați în SAP);
- un e-mail cu subiectul "Rugăminte-cerere de informații urgente din partea controlului fiscal" potrivit căruia "... semna AGA în calitate de reprezentant al asociatului unic, oferea suport în obținerea semnăturilor membrilor consiliului de administrație și apoi legalizarea și apostilarea documentelor";
- imagini ale unor e-mailuri cu mențiunea "conținutul este majoritar confidențial";
- e-mailuri în limba engleză din luna noiembrie 2018 cu conținut confidențial;
- o broșură din luna mai 2011, în limba engleză;
- un e-mail în limba engleză cu mențiunea "Global transport";
- un extras dintr-o broșură în limba engleză.

Din analiza informațiilor și a documentelor justificative prezentate s-a constatat că pentru cheltuielile în sumă totală de 000 lei, (din care 000 lei facturate de K și 000 lei facturate de Q, contribuabilul nu a prezentat documente care prin conținutul lor să ateste că sumele facturate reprezintă contravaloarea unor servicii prestate în beneficiul X S.R.L. precum și să demonstreze că serviciile au fost necesare pentru activitatea desfășurată a acesteia, sumele fiind facturate în baza unui tabel cu calcul alocare costuri către diferite entități din cadrul regiunii EACR, fără existența altor documente care să justifice necesitatea acestor costuri și ce au reprezentat efectiv.

Conform tabelelor centralizatoare întocmite anual pentru sumele facturate de Q /K, departamentele care au repartizat costuri sunt similare celor din cadrul J, cu deosebirea că în denumire este menționat centrul regional EACR. Astfel, documentele anexate nu justifică prestarea unor servicii în beneficiul X S.R.L și în folosul realizării de venituri impozabile, discuțiile prin e-mail întâlnindu-se în mod obișnuit în cadrul activității desfășurate la nivelul unui grup. Acestea au un caracter general și sunt determinate de cerințele de raportare la nivelul grupului și de controlul pe care acesta îl exercită asupra membrilor săi în vederea alinierii la politica grupului și nu pot justifica prestarea efectivă a unui serviciu sau necesitatea achiziționării acestuia de către X S.R.L.

În sensul celor constatate, referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile în sumă de 000 lei, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit. m) din

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.48 și 49 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare.

Într-o speță similară s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, prin Decizia nr.000 /2014, astfel, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute în dispozițiile legale citate, contribuabilul având obligația să probeze efectuarea și necesitatea lor precum și modul efectiv în care acestea au contribuit la realizarea veniturilor societății. Legiuitorul sancționează neîndeplinirea acestor condiții prin neadmiterea la deducere a respectivei cheltuieli, textul legii stabilind fără echivoc în sarcina contribuabilului obligația de a justifica printr-un probatoriu adecvat prestarea serviciului.

Totodată, în virtutea art.11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic, astfel că societatea era obligată să demonstreze că a beneficiat în mod efectiv de prestațiile contractate și facturate. Având în vedere că facturile emise de părțile afiliate nu au fost însoțite de documente care să justifice faptul că sumele facturate reprezintă contravaloarea unor servicii care îi erau necesare firmei X S.R.L se poate concluziona ca aceste costuri au fost repartizate X S.R.L în virtutea statutului său de membru al grupului și nu ca o retribuire a unor servicii prestate efectiv în beneficiul său.

Față de cele constatate, suma de 000 lei este cheltuiala nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.11 alin (1), art.19 alin.(1), art.21 alin (1) și alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 44, 48, și 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. 44/2004, art.8 și art 73 alin (1) Legea 207/2015.

Totodată, au fost avute în vedere și prevederile pct.41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**3. În perioada 2011 – 2014, în structura cheltuielilor cu serviciile prestate de terți (cont contabil 628.9), X S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de 000 lei (000 USD), reprezentând contravaloarea serviciilor intra – grup facturate sub denumirea de "Manufacturing", " Manufacturing technology", "Demand Managment", "NSAMF manufacturing operations", de J SUA, pentru care a fost prezentat Contractului de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L sub nr. 000 /2010.**

Conform prevederilor punctului 1.3 din acest contract, prestatorul se angajează să ofere asistență X S.R.L în următoarele domenii:

- marketing și vânzări Internaționale;
- contabilitate și finanțe;
- management în domeniul planificării;

- fiscal și juridic;
- tehnologia informației;
- management în domeniul resurselor umane;
- asistență profesională (negociere și coordonare software de inginerie, crearea animațiilor, controlul bazei de date globale de inginerie, stabilirea procedurilor de sudare și prezentarea specificațiilor pentru testele de calificare a pieselor, furnizarea de servicii de inginerie, proiect SAP, proiectare/design în PLM și specificațiile materialelor, furnizarea de asistență tehnică unităților de producție pentru vânzările către clienți);
- asistență pentru achiziții publice (sourcing strategic);
- alte tipuri de servicii de asistență, după caz, care sunt legate de industria serviciilor petoliere.

În prevederile contractuale nu se regăsesc informații cu privire la tarifele serviciilor și termenele de efectuare a acestora, fapt care nu ar fi fost acceptat într-o tranzacție cu o persoană independentă.

**Din analiza facturilor emise de J SUA** a rezultat că documentele conțin simple mențiuni: "Manufacturing", "Manufacturing technology", "Demand Management", "NSAMF manufacturing operations", fără alte detalii privind natura serviciilor prestate, modul de stabilire a sumelor facturate, sau referiri la serviciile prevăzute în cadrul Contractului de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L sub nr. 000 /2010.

În baza adreselor și notelor explicative referitor la cheltuielile privind serviciile intra – grup analizate, s-au solicitat documente justificative în vederea îndeplinirii condițiilor de deducere prevăzute de legislația fiscală, rezultând următoarele:

Contribuabilul a prezentat situații centralizatoare anuale (2011 – 2014), potrivit cărora sumele facturate au reprezentat parte din costurile înregistrate de J, alocate firmei X S.R.L utilizând criteriul "timpul petrecut". Astfel, cheltuielile cu serviciile facturate de J SUA în perioada 2011-2014, în sumă totală de 000 lei, echivalentul a 000 USD au reprezentat costuri alocate pe următoarele centre de cost:

- 000 lei (000 USD), sumă alocată din centrul de cost cu denumirea " Demand Management ";
- 000 lei (000 USD), sumă alocată din centrul de cost cu denumirea " Manufacturing technology ";
- 000 lei (000 USD), sumă alocată din centrul de cost cu denumirea " NSAMF manufacturing operations ";
- 000 lei (000 USD), sumă alocată din centrul de cost cu denumirea " Manufacturing ".

Conform răspunsului formulat la nota explicativă înregistrată sub nr.000 /2018 contribuabilul a prezentat o descriere a "centrelor de cost" (departamente) din cadrul diviziei SUA de la care X S.R.L. a primit servicii cât și natura serviciilor primite, astfel:

- centrul de cost "Demand management "(...) *Grupul de analiză a cererii se ocupă cu:*

a) *Planificarea Cererii – asigură suport departamentelor de vânzări și planificare. Managementul cererii se ocupă cu preluarea cifrelor din vânzări și detalierea lor la nivel de piesă/bucată pentru fiecare linie de produs. Ei combină forecastul (previzionatul) cu portofoliul de comenzi existent și le gestionează pe ambele;*

b) *Managementul Stocurilor – se ocupă cu inventarul lunar (stocurile lunare);*

c) *Planificarea capacității la nivel global – revizuieste capacitatea la nivel global pentru a atribui comenzi fabricilor astfel încât acestora să li se atribuie o încărcare realistă și ciclurile de fabricație (de la aprovizionare la livrare) să fie reduse.*

*Fabricile din România au beneficiat în mod direct de sprijinul acestei echipe, care s-a asigurat că încărcarea este optimă de fiecare dată și că nu lucrăm sub capacitate, generând pierderi financiare sau cheltuieli. Activitatea acestui CC aduce beneficii subsidiarelor din străinătate prin reducerea costurilor și a lead time-ului (timpul de la comanda la livrare). Scăderea costurilor duce la creșterea marjei de profit pentru subsidiarele din străinătate, iar reducerea timpului de livrare duce la recunoașterea mai rapidă a veniturilor. Activitatea acestui CC duce de asemenea la îmbunătățirea/perfecționarea produselor și a calității activității de service. Acest CC gestionează cheltuielile în paralel cu menținerea constantă a standardelor companiei. ”*

*- centrul de cost "Manufacturing Technology", „(...) Acest CC răspunde de tehnologia fabricației la nivel global pentru divizia X. Include proiectarea fabricilor cum ar fi planul de amplasare al echipamentelor pentru o eficiență optimă, cheltuielile de investiții/selecția echipamentelor, îmbunătățirea procesului, achiziția de echipamente, planificarea de noi facilități de producție. Echipa se mai ocupă și cu implementarea recomandărilor venite de la departamentul de Safety (Protecția Muncii). Standardizarea proceselor este scopul principal al echipei, precum și reducerea costurilor.*

*Fabricile din România au fost în perioada 2011-2014 principalul beneficiar de investiții din cadrul diviziei SUA, înregistrând investiții record în valoare de 000 usd , investiții ce au ajutat la extinderea capacității de producție a fabricilor și implicit a cifrei de afaceri. Echipa de Manufacturing Tehnology a fost cea care a conceput aceste inițiative, a participat la pregătirea documentației pentru aprobarea proiectelor de investiții de către Corporația X și a aprobat la nivel de divizie aceste proiecte. ”*

*- centrul de cost "NSAMF Manufacturing Operation " (...) Acest cost centru oferă suport activității de manufacturare din divizia pentru NSAMF. Se ocupă cu dezvoltarea strategiilor pentru fiecare fabrică în parte, strategii legate de: portofoliu de produse, politica de investiții, bugetarea și planificarea vânzărilor și a producției. Ei analizează cererea de produse și planifică capacitățile de încărcare și nevoile de personal în fiecare fabrică. Joacă un rol cheie în dezvoltarea personalului și accesul acestuia către poziții cheie în organizație manager de fabrică, manager de materiale, etc. Este implicat în proiecte majore și coordonează umplerea capacităților de producție în fiecare fabrică,*



*balansează cu utilizarea subcontractorilor în caz de supra încărcare a fabricilor”.*

*- centrul de cost "Manufacturing "(...) cuprinde în anul 2011 un număr de 3 persoane din grupul Demand management/Global Sourcing Supply Chain, dar dedicate exclusiv liniei de producție Artificial Lift. Ei raportau managerului Demand și Sourcing și aveau activități similare celor descrise în cadrul cost centrelor Demand Management și Global Sourcing ”.*

În susținerea celor arătate, au fost prezentate numai centralizatoare ale unor e-mailuri, anexate notei explicative înregistrată sub nr.000 /2018, fără a se preciza în ce au constat efectiv serviciile și fără a fi susținute de documente justificative care să ateste că serviciile erau necesare și că au fost prestate în beneficiul X S.R.L., astfel:

*- un centralizator ale unor e-mailuri la care a fost atașat un comentariu privind suportul adus, astfel: "(...) conduce divizia în dezvoltarea strategiei de fabricație pentru fiecare regiune, fabrică și susține și participă la dezvoltarea inițiativelor tehnologice strategice; aprobă introducerea și dezvoltarea automatizării în procesele de asamblare/testare și aplicarea mai eficientă a uneltelor de tip "multi-tasking"; aprobă dezvoltarea și execuția bugetului de capital și standardizarea proceselor de fabricație în cadrul X; responsabil pentru toate aspectelor legate de funcția de inginerie de producție/process din cadrul fabricii, inclusiv dezvoltarea strategiei/viziunii de fabricației pentru următorii 5 ani.*

Conform explicațiilor formulate, prin acest document anexat notei, contribuabilul a considerat că au fost prezentate: *"(...) exemple de proiecte de investiții aprobate, propuse și revizuite de acest departament, precum și exemple de mesaje primite de la Houston cu scop de clarificare/ajutor/îmbunătățire al proceselor tehnologice existente la nivelul X; pag 147-148”;*

*- un centralizator ale unor e-mailuri în limba engleză din care rezultă doar numele a două persoane, respectiv Gagic Marko și Bedrosian Gary și "subiectul" Suport Artificial Lift Houston Demand Team, în baza căruia, contribuabilul a considerat că a prezentat "(...) suportul primit de la echipa de FAC demand pentru subdivizia Artificial ALift (cc Manufacturing), privind contracte de vânzare, proiecție de vânzări și proiecte de materiale cu mișcare lentă pag 80-82.”*

Din analiza informațiilor și a documentelor justificative prezentate s-a constatat că pentru cheltuielile în sumă totală de 000 lei, contribuabilul nu a prezentat documente care prin conținutul lor să ateste că sumele facturate reprezintă contravaloarea unor servicii prestate în beneficiul X S.R.L. precum și să demonstreze că serviciile au fost necesare pentru activitatea desfășurată a acesteia, sumele fiind facturate în baza unui tabel cu calcul alocare costuri către diferite entități din cadrul grupului XX, fără existența altor documente care să justifice necesitatea acestor costuri și ce au reprezentat efectiv.

Față de cele constatate, suma de 000 lei este cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.11 alin. (1), art.19 alin.(1), art.21 alin (1) și alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 44, 48, și 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. 44/2004, art.8 și art.73 alin.(1) Legea 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**Prin Cererea de completare a contestației**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 000 /2019, aduce clarificări cu privire la două aspecte ridicate în cadrul susținerii orale referitoare la serviciile de inginerie și proiectare, respectiv:

-cheia de alocare;

-metoda de evaluarea a stocurilor.

**În ceea ce privește cheia de alocare**, societatea prezintă necesitatea serviciilor de proiectare și de asigurare a calității facturate de centrul de ingineri A și de UK pentru fabricarea în special de echipament petrolier constând în vane de închidere oțel pe diverse tipo-dimensiuni și prezintă argumente pentru care aceste servicii nu ar fi putut fi efectuate de echipa din România (ar fi implicat agreerea pe piața americană și europeană de profil, ar fi generat costuri suplimentare de personal, nu există expertiză pe aceste arii de tehnologie de vârf, nu există personal cu vechime în industrie și cu experiență care să satisfacă nevoile clienților).

De asemenea, societatea descrie serviciile de design engineering care sunt complexe, cu specificații tehnice dificile și extrem de costisitoare dar care oferă beneficii și sunt absolut necesare desfășurării activității specifice a X, precum și pașii ciclului de achiziție – cerere de servicii de inginerie (referință EWR), executarea serviciilor (referință EWR), livrarea serviciilor prin emiterea numărului piesei de fabricație. În cadrul fiecărui ciclu de EWR sunt create sau revizuite mai multe componente și se prezintă numărul pachetelor livrate de echipele de ingineri specializați din SUA în perioada verificată.

Totodată, societatea susține că aceasta este o activitate continuă, voluminoasă și complexă astfel că nu se poate realiza o alocare directă a acestor costuri conform prevederilor pct.7.24 și 7.25 din Ghidul OECD, astfel că se utilizează o metodă indirectă iar **cheia de alocare este calculată pe baza nivelului de efort petrecut de echipa din departamentele de inginerie și proiectare în vederea realizării echipamentelor alocate fabricii din România, respectiv „timpul petrecut”**.

Astfel, ca o consecință a stabilirii forței de muncă tehnică necesară realizării cererilor rezultă procentul de timp petrecut de fiecare unitate acesta fiind calculat ca procent din numărul de membri ai personalului alocați fiecărei unități din totalul echipei de ingineri. Procentele astfel stabilite sunt introduse în sistemul SAP la începutul fiecărui an și acestea constituie cheia de alocare a costurilor de inginerie de proiectare pentru fiecare entitate beneficiară a acestor servicii. La sfârșitul fiecărei luni se rulează automat în sistemul SAP o tranzacție și se determină valoarea lunară a facturii care se va emite (prin aplicarea procentelor la total costuri efectiv înregistrate pe fiecare departament de inginerie și proiectare). La sfârșitul fiecărui an se interivează vicepreședintele

departamentului de ingineri în sensul dacă sunt necesare ajustări introduse inițial în buget și aplicate pe parcursul anului urmând a fi emisă factură de regularizare.

În susținere invocă prevederile art.2.1 - 2.5 din Contractul încheiat cu X SUA și prezintă cu titlu de exemplu calculul cheii de alocare pentru anul 2012.

Mai mult, societatea susține că echipa de ingineri din UK sunt dedicați fabricilor din România astfel că aceste costuri sunt integral alocate societatea X și se utilizează metoda de alocare directă în aceste sens susține că deține rapoarte de activitate bilunare primite de la acest departament.

**În ceea ce privește metoda de evaluare a stocurilor**, societatea susține că aplică metoda costului standard prin stabilirea anticipată a costurilor directe de producție pe baza normelor de consum, înregistrarea produselor finite obținute la costul de producție și evidențierea valorii stocului de produse finite obținute la costul de producție.

Astfel, se stabilesc categoriile de cheltuieli directe și indirecte, iar ratele de regie de secție se stabilesc printr-un proces de antecalculație care ține cont de numărul de ore bugetate, volumul cheltuielilor directe aferente fiecărei secții și volumul cheltuielilor indirecte de producție. În susținere prezintă antecalculul întreprins pentru anul 2012.

În final, societatea susține că proiectele și documentele de design engineering pentru care s-au primit alocări de costuri de la Y și Z sunt proprietatea societății X care au fost vândute clienților finali și pentru care s-au obținut venituri în valoare de 000 lei în perioada 2011-2014.

**4. În perioada 2011 – 2014, X S.R.L. a înregistrat contravaloarea redevențelor** în sumă totală de 000 lei, evidențiate în legătură cu licențele de tehnologie și marcă comercială plătite în baza contractelor din data de 1 octombrie 2007, încheiate de X S.R.L. (în calitate de licențiat), cu firmele J – Statele Unite ale Americii și X Ireland (în calitate de licențiatori).

Conform contractelor de licență tehnologică și marcă comercială, încheiate cu firma J SUA, serviciile prestate de către licențiator au fost remunerate pe bază de redevențe, stabilite procentual pe fiecare an.

Valoarea redevenței declarată de X S.R.L. pentru perioada 2011 – 2014, în baza facturilor emise de licențiator, a fost de 000 lei (echivalentul a 000 USD, din care: 000 USD pentru licențele tehnologice și 000 USD pentru mărci comerciale).

**Referitor la contractul de licență – tehnologie încheiat cu firma X Ireland**, în calitate de licențiator, în perioada 2011 – 2014, X S.R.L. a achitat redevență în sumă totală de 000 lei.

Din verificarea modului de aplicare a punctului 5.1 din contractul analizat, referitor la stabilirea cuantumului redevenței datorate trimestrial s-a constatat că în anul 2013, X S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de 000 lei (echivalentul a 000 EUR/000 USD), reprezentând redevența facturată de X Ireland în baza contractul de licență – tehnologie analizat.

Conform rapoartelor trimestriale întocmite de X S.R.L., în anul 2013 a fost declarată valoarea producției totale de 000 USD și respectiv, „prețul net de vânzare” al produselor fabricate și/sau vândute utilizând informațiile tehnice, cunoștințele și serviciile licențiate de 000 USD, sumă structurată pe trimestre, după cum urmează:

- 000 USD – valoarea producției nete vândută în trimestrul I 2013;
- 000 USD – valoarea producției nete vândută în trimestrul II 2013;
- 000 USD – valoarea producției nete vândută în trimestrul III 2013;
- 000 USD – valoarea producției nete vândută în trimestrul IV 2013;

În conformitate cu prevederile contractuale, pentru anul 2013, aferent producției nete vândute raportată în valoare totală de 000 USD (anexa nr.25 la raportul de inspecție fiscală), X S.R.L. a datorat o redevență în sumă totală de 000 USD (echivalentul a 000 EUR), calculată prin aplicarea procentului de 2,6 % (stabilit pentru anul 2013 în anexa I la contract) din „prețul net de vânzare” al produselor fabricate și/sau vândute utilizând informațiile tehnice, cunoștințele și serviciile licențiate.

Față de redevența în sumă de 000 EUR (echivalentul a 000 lei) datorată de X S.R.L., stabilită conform prevederilor contractuale, pentru anul 2013, în baza facturilor emise de X Ireland, au fost înregistrate și declarate cheltuieli privind redevențele în sumă totală de 000 EUR (echivalentul a 000 lei).

**Diferența de 000 lei**, echivalentul a 000 EUR a rezultat în trimestrul III 2013, prin înregistrarea pe cheltuieli a sumei de 000 lei (echivalentul a 000 EUR) reprezentând contravaloarea redevențelor facturate de X Ireland, față de valoarea datorată de 000 lei (echivalentul a 000 EUR), stabilită în baza rapoartelor întocmite de X S.R.L., conform prevederilor contractuale.

Astfel, pentru trimestrul III 2013, aferent producției nete vândute raportată în sumă totală de 000 USD, X S.R.L. a datorat o redevență în sumă de 000 USD (echivalentul a 000 EUR), calculată prin aplicarea procentului de 2,6 % stabilit prin contract.

Conform evidenței contabile, în trimestrul III 2013, au fost înregistrate cheltuieli cu redevențele (contul contabil 612 “ Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”), în sumă de 000 lei (echivalentul a 000 EUR), în baza facturilor nr.000 /2013 și respectiv nr. 000 /2013 emise de furnizorul X Ireland.

**Ca urmare, în anul 2013, X S.R.L. a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu redevențele în sumă de 000 lei, aferente licențelor tehnologice contractate cu firma X Ireland**, pentru care nu au fost prezentate documente justificative.

Conform prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, s-a majorat profitul impozabil cu suma de 000 lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal în baza art 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din același act normativ.

**5. Din verificarea documentelor justificative privind cheltuielile înregistrate în contul 6582 “Cheltuieli cu sponsorizările” din balanțele de verificare anuale atașate la situațiile financiare din perioada 2011-2014, s-a**

constatat că ponderea o dețin cheltuielile ce au la bază documente de plată a unor sume către Sindicatul X și respectiv către Clubul Sportiv Energy X.

Din punct de vedere fiscal, aceste sume înregistrate pe costuri au fost tratate diferit în cadrul perioadei verificate, în sensul că sumele achitate în anii 2011 și 2012 au fost considerate cheltuieli cu sponsorizările, nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, dar deduse din impozitul pe profit datorat, în timp ce, sumele achitate în anii 2013 și 2014 au fost reîncadrate de contribuabil în categoria cheltuielilor sociale, deductibile în limita prevăzută la art.21, alin.(3), lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din punct de vedere contabil, sumele achitate către cele două entități au fost înregistrate atât în contul 6582 (anii 2011, 2012, 2013 și parțial 2014) cât și în contul 64582 (a doua jumătate a anului 2014).

Pentru justificarea cheltuielilor înregistrate au fost prezentate extrase din contractele colective de muncă aferente anilor 2010-2011, 2012-2013 încheiate între Patronatul X S.R,L și Sindicatul X. Din analiza prevederilor contractuale a rezultat că, în perioada 2011-2014 s-a alocat lunar **Sindicatului X** suma de 000 lei ” (...) *cu titlu de sponsorizare, pentru constituirea unui fond, din care vor fi finanțate activități cu caracter social, care vor include, dar nu se vor limita la: ajutoare de boală, ajutoare de deces, ajutoare în caz de calamități naturale, ajutoare medicale, rechizite, bilete de tratament și odihnă*”, pentru care Sindicatul X a avut obligația de a transmite Patronatului anual un raport cu alocarea generală a fondurilor.

Referitor la documentele justificative privind plățile în sumă de 000 lei lunar, efectuate în perioada 2011-2014 către **Clubul Sportiv Energy X**, s-au constatat următoarele:

- plățile efectuate în anul 2011 nu au fost justificate în sensul că în extrasul contractului colectiv de muncă încheiat pentru perioada 2010-2011 prezentat nu sunt prevederi referitoare la sume alocate către Clubul Sportiv Energy X;
- pentru perioada 2012-2013, plățile efectuate către Clubul Sportiv Energy X au fost prevăzute la art.3 alin.(4) din contractul colectiv de muncă, respectiv ”(...) *tot, în baza prezentului Contract, patronatul va aloca lunar Clubului Sportiv Energy X o sumă de 000 lei pe lună cu titlu de sponsorizare pentru constituirea unui fond din care vor fi finanțate activități cu caracter sportiv ai căror beneficiari sunt angajații societății X*”, pentru care Clubul Sportiv Energy X a avut obligația de a transmite Patronatului anual un raport cu alocarea generală a fondurilor;
- pentru anul 2014, conform contractului prezentat, la art.3 alin.(4) se prevede că: ” (...) *tot în baza prezentului contract, Patronatul va aloca lunar Sindicatului X..... o sumă de 000 lei pe lună cu titlu de sponsorizare, pentru constituirea unui fond din care vor fi finanțate activități cu caracter sportiv și programe pentru întreținerea sănătății*”, pentru care Sindicatul X a avut obligația de a transmite Patronatului anual un raport cu alocarea generală a fondurilor.

Față de cele constatate și având în vedere faptul că deși au avut aceeași natură juridică și economică cheltuielile cu sumele plătite celor două entități au fost tratate din punct de vedere fiscal diferit, iar prin Nota explicativă înregistrată la contribuabil sub nr.000 /2019 s-au reținut următoarele:

*„- sumele plătite către Club Sportiv Energy X în anul 2011 nu au avut la bază un contract valabil, situație confirmată de contribuabil prin afirmația că „(...) începând cu anul 2012 în Contractele colective de muncă încheiate între X și Clubul Sportiv Energy s-a menționat în mod expres ca se vor aloca sume lunare de 000 lei cu titlu de sponsorizare pentru constituirea unui fond din care vor fi finanțate activități cu caracter sportiv”;*

*- sumele plătite către Sindicatul X pe perioada 2011-2014 au fost prevăzute în Contractele colective de muncă;*

*- X a primit raport anual cu alocarea generală a fondurilor. Documentele justificative sunt documentele financiar contabile ale Sindicatului și Clubului Sportiv. Depunerea raportului anual este o consecință informală nu o condiție de aprobare”.*

În ceea ce privește schimbarea tratamentului fiscal, contribuabilul arată că „ (...) trecerea de la sponsorizare la cheltuieli sociale s-a făcut pentru că au fost tot felul de interpretări în mediul online cu privire la sponsorizare, donație, cheltuieli sociale și pentru a evita limita fragilă de interpretare. Din punct de vedere al părților implicate este sponsorizare iar din punct de vedere al beneficiarului efectiv este cheltuielă socială”.

Din verificarea documentelor justificative prezentate, precum și din analiza explicațiilor date de contribuabil, inspecția fiscală a constatat deficiențe cu implicații în ceea ce privește impozitul pe profit, astfel:

**5.a). Suma de 000 lei, reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea celor două entități a fost dedusă nejustificat din impozitul pe profit datorat pentru anul 2011. Similar, cheltuielile în sumă de 000 lei au fost deduse nejustificat din impozitul pe profit datorat pentru anul 2012.**

Aplicarea facilităților fiscale privind sponsorizarea entităților non profit este reglementată de art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și de Legea nr.32/1994 privind sponsorizările.

Referitor la respectarea condiției de formă, sponsorizarea trebuie să se efectueze în baza unui contract de sponsorizare, încheiat între sponsor și beneficiarul sponsorizării, în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.

Din documentele și explicațiile prezentate s-a constatat că această condiție nu a fost îndeplinită de X S.R.L, întrucât acordarea sumelor de bani către cele două entități s-a efectuat în baza Contractului colectiv de muncă pe anii 2010-2011 încheiat în temeiul Legii nr.130/1996 între Patronatul X S.R.L și Sindicatul X și respectiv a Contractului colectiv de muncă pe perioada 2012-2013, încheiat în temeiul Legii dialogului social nr.62/2011 între aceleași părți.

Potrivit prevederilor art.1 din cele două contracte, contractul colectiv de muncă stabilește drepturile garantate pentru salariați, precum și faptul că prevederile acestora se extind asupra tuturor salariaților membrii de sindicat din societate. Incluziunea în contractele de muncă a prevederii privind alocarea de sume lunare către Sindicatul X cu titlu de sponsorizare, pentru constituirea unui fond, din care vor fi finanțate activități cu caracter social, care vor include, dar nu se vor limita la: ajutoare de boală, ajutoare de deces, ajutoare în caz de calamități naturale, ajutoare medicale, rechizite, bilete de tratament și odihnă trebuie înțeleasă în contextul relațiilor de muncă pe care le reglementează și nu al sponsorizării așa cum este definită prin Legea nr.32/1994.

Mai mult, pentru cheltuielile de sponsorizare în sumă de **000 lei, reprezentând plăți efectuate în anul 2011 către Club Energy X** și deduse din impozitul pe profit anual, declarat prin declarația 101, contribuabilul verificat nu a prezentat nici un fel de contract.

Pentru justificarea sumei de 000 lei plătită în anul 2012 către această entitate a fost prezentat Contractul colectiv de muncă pe perioada 2012-2013.

În ceea ce privește respectarea condiției de fond privind justificarea aplicării facilității fiscale, referitoare la destinația acestor plăți, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit rapoartelor prezentate de Sindicatul X, sumele plătite de X S.R.L cu titlu de sponsorizare au fost utilizate pentru decontarea biletelor de odihnă și tratament, ajutoare sociale, de deces și medicale, calamități și alte destinații de care au beneficiat salariații X S.R.L. Astfel, sumele plătite către cele două entități au fost direcționate către salariații X S.R.L, atât prin includerea acestor prevederi în contractele colective de muncă și indicarea destinației sumelor cât și prin solicitarea unui raport anual cu alocarea generală a fondurilor.

Potrivit art.10, alin.(1) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizările, se prevede că: „(...) *Nu beneficiază de facilitățile prevăzute în prezenta lege sponsorul care, în mod direct sau indirect, urmărește să direcționeze activitatea beneficiarului*”.

În răspunsul la nota explicativă înregistrată la contribuabil sub nr.000 /2019 contribuabilul a precizat că, din punct de vedere al beneficiarului efectiv suma plătită cu titlu de sponsorizare este cheltuială socială.

Ca urmare, s-a constatat că **pentru suma totală de 000 lei, din care 000 lei înregistrată în anul 2011 și 000 lei, înregistrată în anul 2012,** contribuabilul a aplicat prevederile art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv a dedus suma respectivă din impozitul pe profit datorat fără a respecta prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizările. Consecința fiscală a deficienței constatate a fost diminuarea nejustificată a impozitului pe profit datorat cu suma totală de 000 lei.

**5.b) Sumele plătite Sindicatului X în anii 2013 și 2014 cu titlu de sponsorizare, în baza Contractului colectiv de muncă** au fost reîncadrate de contribuabil în categoria **cheltuielilor sociale**, deductibile fiscal întrucât s-au

încadrat în limita prevăzută de art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la calculul profitului impozabil aferent anului 2013, contribuabilul a dedus cheltuielile în suma totală de 000 lei, din care 000 lei plătită Sindicatului X și 000 lei plătită Clubului Energy X, în baza Contractului colectiv de muncă încheiat pe perioada 2012-2013.

De asemenea, la stabilirea profitului impozabil aferent anului 2014, X S.R.L a considerat ca fiind deductibile fiscal cheltuielile în sumă de 000 lei plătite Sindicatului X, atât pentru finanțarea unor activități cu caracter social cât și pentru finanțarea de activități cu caracter sportiv și programe pentru întreținerea sănătății de care au beneficiat salariații X.

Având în vedere faptul că pentru justificarea cheltuielilor sociale au fost prezentate numai documente de plată a sumelor către Sindicatul X și respectiv către Clubul Sportiv Energy X (anul 2013), au fost solicitate documente justificative din care să rezulte activitățile cu caracter social și angajații care au beneficiat de aceste sume.

În acest sens, contribuabilul nu a prezentat nici un document justificativ, prin nota explicativă înregistrată la contribuabil sub nr.000 /2019 precizând numai că „ (...)documentele justificative sunt documentele financiar contabile ale Sindicatului și Clubului Sportiv”.

Față de cele prezentate, s-a constatat că **în mod nejustificat X S.R.L a considerat suma totală de 000 lei ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil aferent anilor 2013 și 2014**, întrucât nu au fost respectate prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.19 alin.(1), art. 21 alin.(3) lit.c) și art.21 alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.12 și pct.44 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale alin. (1) „Societatea are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Urmare deficienței constatate, inspecția fiscală a procedat la majorarea profitului impozabil aferent anului 2013 cu suma de 000 lei și a profitului impozabil aferent anului 2014 cum suma de 000 lei și a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de 000 lei.

**6. Referitor la tranzacțiile cu persoanele afiliate**, din verificarea informațiilor prezentate în dosarul prețurilor de transfer aferent anilor 2011-2014 au fost identificate **deficiențe în ceea ce privește justificarea respectării principiului valorii de piață pentru serviciile de consultanță facturate de entitatea afiliată L Olanda.**



Ca urmare, potrivit constatărilor prezentate detaliat în Capitolul IV "Analiza dosarului prețurilor de transfer", onorariile (ratele orare medii) plătite de X S.R.L pentru serviciile de consultanță facturate de F Olanda în perioada 2011-2014, au fost recalulate de inspecția fiscală în conformitate cu prevederile contractului de servicii încheiat între cele două părți și cu documentele justificative prezentate.

În ceea ce privește analiza de comparabilitate, inspecția fiscală a exclus din eșantionul de comparabile utilizat de contribuabil, piețe/țări care nu erau comparabile din punct de vedere al circumstanțelor economice cu piața de consultanță din România, fapt ce a condus la stabilirea unui interval de comparare diferit față de cel prezentat de contribuabil.

Întrucât s-a constatat că pentru toți anii din perioada 2011-2014, rata orară medie plătită de X S.R.L pentru serviciile consultanților se situează peste valoarea limitei superioare (cuartila 3) a intervalului de comparare, rezultând astfel că serviciile de consultanță nu s-au efectuat la preț de piață, s-a impus ajustarea onorariilor plătite de X S.R.L. pentru serviciile de consultanță facturate de F Olanda la valoarea mediei aritmetice (2011), respectiv la valoarea mediană a intervalului de comparare (2012-2014) a valorii tranzacțiilor comparabile identificate, în baza art. 9 alin. (1) și (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, rezultând următoarele ajustări ale cheltuielilor de exploatare în sumă totală de 000 lei, defalcate pe ani fiscali astfel:

- 000 lei pentru anul 2011;
- 000 lei pentru anul 2012;
- 000 lei pentru anul 2013;
- 000 lei pentru anul 2014.

Ajustarea s-a efectuat în baza prevederilor legale în materie, respectiv art.11 alin.(1) și (2) și art.19 alin.(1) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.24, 25 și 33 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

## **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

Perioada verificată: 2012-2014

**1. În perioada 2012 – 2014, X S.R.L., în baza facturilor emise de firmele J SUA, societatea Q și B, a înregistrat cheltuieli cu achizițiile de servicii intra-grup în sumă totală de 000 lei, reprezentând contravaloarea serviciilor de tip "FAC/ proiectare" și a dedus taxă prin taxare inversă în sumă de 000 lei, din care:**

- 000 lei taxă dedusă pentru serviciile în sumă de 000 lei facturate de J SUA în baza contractul de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L sub nr. 000 /2010;

- 000 lei taxă dedusă pentru serviciile în sumă de 000 lei facturate de societatea Q în baza contractului de servicii de asistență FN din data de 01.01.2011, înregistrat de X S.R.L. sub nr.000 /2011;

- 000 lei taxă dedusă pentru serviciile în sumă de 000 lei facturate de B, în baza contractului de servicii de asistență FN, din data de 01.01.2013.

Astfel, inspecția fiscală a constatat că taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, aferentă serviciilor intra - grup în sumă totală de 000 lei a fost dedusă în baza facturilor emise de J SUA, societatea Q și B, fără justificarea naturii serviciilor, a modului de stabilire a sumelor facturate și a faptului că aceste achiziții de servicii au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform art.141 alin.(2) lit.a) pct.1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni; e) operațiunile prevăzute la art.128 alin. (7) și la art.129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.”, iar cerințele de formă, ce reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe bază de documente justificative, în speță facturi, sunt prevăzute la art.146 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din interpretarea textelor de lege se reține că, cerințele de fond și formă trebuie îndeplinite în mod cumulativ și anume, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii sau serviciilor care au locul prestării în România conform art.133 alin.(2) din Codul fiscal, dacă serviciile au fost prestate în beneficiul său și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, dacă deține o factură și înregistrează taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea. Îndeplinirea parțială a acestor condiții are drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Conform prevederilor art.150 alin.(2) și art.157 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei trebuie îndeplinite atât condițiile de fond, cât și cele de formă ale mecanismului de deducere a TVA, ori contribuabilul nu a îndeplinit condițiile de fond potrivit constatărilor reținute de inspecția fiscală prin faptul că documentele prezentate nu au justificat natura serviciilor facturate de entitățile afiliate și existența unei legături directe între sumele înscrise în facturi și contravaloarea unor servicii prestate efectiv în beneficiul X S.R.L.

Întrucât, prin documentele prezentate, contribuabilul nu a făcut dovada că aceste achiziții de servicii au fost efectuate în beneficiul său și în scopul operațiunilor sale taxabile, inspecția fiscală a stabilit că pentru taxa în sumă de

000 lei, X S.R.L. nu are drept de deducere, prin neîndeplinirea condițiilor de fond prevăzute de art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**2. În perioada 2012 – 2014, X S.R.L., în baza facturilor emise de J SUA, societatea Q și B, a înregistrat cheltuieli cu achizițiile de servicii intra-grup în sumă totală de 000 lei, reprezentând contravaloarea serviciilor de tip "Period cost" și a dedus prin taxare inversă TVA în sumă de 000 lei, din care:**

- 000 lei taxă dedusă pentru serviciile în sumă de 000 lei facturate de J SUA în baza contractul de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L sub nr. 000 /2010;

- 000 lei taxă dedusă pentru serviciile în sumă de 000 lei facturate de societatea Q în baza contractul de servicii de asistență FN din data de 01.01.2011, înregistrat de X S.R.L. sub nr.000 /2011;

- 000 lei taxă dedusă pentru serviciile în sumă de 000 lei facturate de B, în baza contractul de servicii de asistență FN, din data de 01.01.2013.

Din analiza contractelor de servicii de asistență încheiate cu firmele J SUA, societatea Q și B a rezultat că toate cele trei contracte conțin prevederi similare.

În cadrul contractelor prezentate nu au fost precizate tarifele serviciilor, termenele de efectuare a acestora și nici valoarea lor.

Din analiza facturilor emise de prestatori, prezentate la control pentru justificarea acestor servicii, a rezultat că documentele conțin simple mențiuni: "*Period cost*", "*Chargeout*", "*EACR Annual Recharges*", "*Allocations*", "*Regional Statutory Allocations*", fără alte detalii privind natura serviciilor prestate, modul de stabilire a sumelor facturate, sau referiri la serviciile prevăzute în cadrul contractelor de servicii de asistență.

Pentru justificarea serviciilor, contribuabilul a prezentat tabele de calcul anuale din care reiese că sumele facturate au rezultat din aplicarea unor cote procentuale asupra unor sume totale denumite "*Total costuri acționariat*", prezentate a fi costurile departamentelor organizate la nivelul structurii centrale a grupului XX din SUA, respectiv la nivelul regiunii din Marea Britanie.

De asemenea, au fost prezentate centralizatoare de costuri anuale, obținute în timpul controlului din baza de date a grupului, din care rezultă că suma totală a costurilor supuse repartizării către filiale se compune din salarii, bonusuri, participare la profit, taxe, asigurări, chirie/leasing, deplasări, servicii de la terți, telefonie, utilizare de date, deprecieri, fără a se justifica modul de constituire al acestora conform prevederilor contractuale, respectiv baza de constituire a costurilor directe și indirecte și nici care au fost costurile excluse din baza de calcul (costurile cu servicii la cerere, costurile acționariatului). Nu a fost explicat nici modul de cuantificare al criteriilor de repartizare a costurilor prevăzute în contract, respectiv "beneficiul direct" sau "efortul depus", cotele procentuale utilizate în repartizarea costurilor fiind calculate prin diferite formule de calcul, utilizându-se cheile de alocare "numărul de personal" sau "cifra de afaceri", pe motiv că nu s-a putut evalua un beneficiu direct obținut de X S.R.L.

În ceea ce privește justificarea necesității achiziționării unor servicii de această natură de la entitățile afiliate, s-a constatat că, deși prin contractele de servicii intra-grup încheiate de X S.R.L. cu prestatori din cadrul grupului XX se prevede că serviciile în cauză trebuie să îi fie necesare firmei din România, **în fapt, potrivit documentelor prezentate sumele facturate reprezintă costurile unor departamente din cadrul structurii centrale a grupului XX din SUA, respectiv din cadrul regiunii din Marea Britanie, repartizate la nivel global sau regional către entitățile din cadrul grupului XX (inclusiv către X S.R.L.), fără a se specifica natura serviciilor prestate și fără a fi condiționate de prezentarea de documente justificative din care să rezulte că suma facturată reprezintă prețul unor servicii prestate în beneficiul X S.R.L.**

Din analiza informațiilor și a documentelor justificative prezentate de contribuabil, s-a constatat că pentru cheltuielile cu servicii intra-grup în sumă totală de 000 lei și taxa dedusă prin taxare inversă în sumă de 000 lei, contribuabilul nu a prezentat documente care prin conținutul lor să ateste că serviciile menționate au fost prestate în beneficiul X S.R.L, precum și că au fost necesare pentru activitatea desfășurată de contribuabil, sumele fiind facturate în baza unui tabel cu calcul alocare costuri aferente întregului grup X, fără existența altor documente care să justifice necesitatea acestor costuri și ce au reprezentat efectiv.

Ca urmare, **taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei** a fost dedusă nejustificat conform art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.b), art.150 alin.(2) și art.157 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**3. În perioada 2012 – 2014, X S.R.L., în baza facturilor emise de J SUA, a înregistrat cheltuieli cu achizițiile de servicii intra-grup de tip "FAC", în sumă totală de 000 lei, pentru care a dedus TVA prin taxare inversă în sumă de 000 lei.**

În justificarea serviciilor a fost prezentat Contractul de servicii de asistență FN din 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L. sub nr. 000 /2010, având ca obiect servicii de asistență prestate de J SUA în următoarele domenii: marketing și vânzări internaționale, contabilitate și finanțe, management în domeniul planificării, fiscal și juridic, tehnologia informației, management în domeniul resurselor umane, asistență profesională, asistență pentru achiziții publice (sourcing strategic), alte tipuri de servicii de asistență, după caz, care sunt legate de industria serviciilor petroliere. În cadrul contractului nu au fost precizate tarifele serviciilor, termenele de efectuare a acestora și nici valoarea lor.

Din analiza facturilor emise de J SUA, prezentate la control pentru justificarea acestor servicii, a rezultat că, documentele conțin simple mențiuni: *"Manufacturing", "Manufacturing technology", "Demand Managment", "NSAMF manufacturing operations"*, fără alte detalii privind natura serviciilor prestate, modul de stabilire a sumelor facturate, sau referiri la serviciile prevăzute în

cadrul contractului de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L sub nr. 000 /2010.

În ceea ce privește necesitatea unor astfel de servicii trebuie să se facă dovada că au fost efectuate în scopul desfășurării activității X S.R.L or, din documentele prezentate reiese că sumele facturate reprezintă costurile unor departamente din cadrul structurii centrale a grupului XX din SUA, repartizate la nivel global către entitățile din cadrul grupului XX (inclusiv către X S.R.L.), fără a se specifica natura serviciilor prestate și fără a fi condiționate de prezentarea de documente justificative din care să rezulte că suma facturată reprezintă prețul unor servicii prestate în beneficiul X S.R.L.

Astfel, s-a constatat că pentru cheltuielile cu servicii intra-grup în sumă totală de 000 lei și taxa dedusă prin taxare inversă în sumă de 000 lei, contribuabilul nu a prezentat documente care să ateste că serviciile menționate au fost prestate în beneficiul X S.R.L, precum și că au fost necesare pentru activitatea desfășurată de contribuabil, sumele fiind facturate în baza unui tabel cu calcul alocare costuri aferente întregului grup X, fără existența altor documente care să justifice necesitatea acestor costuri și ce au reprezentat efectiv.

Ca urmare, taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei a fost dedusă fără justificarea că aceste servicii au fost prestate în beneficiul X S.R.L. și că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile nefiind respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.b), art.150 alin.(2) și art.157 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

**1. În ceea ce privește:**

**- impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent sumei de 000 lei reprezentând cheltuieli cu servicii de tip „FAC” facturate de societăți din cadrul grupului;**

**- 000 lei - TVA aferentă,** cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de „*design engineering*” suplimentar facturate de societățile din cadrul grupului (SUA și UK), respectiv cu privire la dreptul de deducere a TVA aferentă în condițiile în care din documentele prezentate de societate la contestație rezultă că societățile specializate din cadrul grupului XX au prestat servicii de inginerie de specialitate, suplimentare față de contractele de Licență și de Tehnologie încheiate prin care s-au stabilit plata de redevențe, care nu puteau fi efectuate de societatea X dar care erau necesare și au contribuit la fabricarea echipamentelor petroliere ce reprezintă obiectul de activitate al societății din România și care, total sau parțial, au fost recuperate de la clienți.

Perioada verificată:  
impozit pe profit : 2011-2014  
TVA 2012-2014

**În fapt**, în perioada 2011 – 2014, în structura cheltuielilor cu serviciile prestate de terți (cont contabil 628.9), X S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de 000 lei, reprezentând contravaloarea serviciilor de tip "FAC", facturate de către firmele J SUA, societatea Q și B, din care:

- 000 lei cheltuieli privind serviciile facturate de J SUA, pentru care a prezentat Contractul de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L sub nr.000 /2010;
- 000 lei cheltuieli privind serviciile facturate de societatea Q, pentru care a prezentat contractul de servicii de asistență FN din data de 01.01.2011, înregistrat la X S.R.L. sub nr.000 /2011;
- 000 lei cheltuieli privind serviciile facturate de B, pentru care a prezentat contractul de servicii de asistență FN, din data de 01.01.2013.

S-a constatat că documentele și explicațiile prezentate de contribuabil nu justifică necesitatea și prestarea efectivă a unor servicii de această natură în beneficiul X S.R.L și în folosul realizării de venituri impozabile.

Referitor la deficiențele privind **serviciile de proiectare și asigurarea calității**, X S.R.L a depus la registratura D.G.A.M.C. adresa înregistrată sub nr.000 /2019 prin care a prezentat o sinteză schematică cu privire la metodologia de alocare a costurilor de inginerie și design, însoțită de un opis în care sunt menționate documentele și explicațiile furnizate pe parcursul inspecției fiscale pentru justificarea acestor costuri. Din analiza documentelor și explicațiilor furnizate s-a stabilit că, din punct de vedere fiscal, acestea nu justifică deductibilitatea cheltuielilor de proiectare și asigurarea calității înregistrate de contribuabil și nici dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente, astfel:

1. Referitor la contractele de asistență menționate de contribuabil ca fiind cele care au stat la baza facturării costurilor de proiectare și asigurare a calității repartizate de cele trei entități afiliate, în fapt aceste costuri nu pot fi asociate unor servicii de asistență de natura celor prevăzute în contracte.

2. În ceea ce privește importanța activității de proiectare și de asigurare a calității, afirmațiile contribuabilului au un caracter general și nu justifică necesitatea achiziționării unor astfel de servicii de la entitățile afiliate.

Din documentele și informațiile prezentate pe parcursul inspecției fiscale a reieșit faptul că pentru dreptul de utilizare a tehnologiei dezvoltate de grupul XX, tehnologie care include atât proprietatea patentată cât și toate cunoștințele tehnice de natură proprietară, X S.R.L. plătește redevență calculată ca procent din valoarea bunurilor produse și vândute folosind această tehnologie. **În cadrul redevenței sunt incluse și serviciile de asistență pentru proiectare, producție și depanare a echipamentelor fabricate de X S.R.L, instruirea personalului pentru calificarea în domeniul informațiilor tehnice și a procedurilor**

licențiate, precum și orice îmbunătățiri aduse acestor informații tehnice pe durata contractelor de licență tehnologie.

În perioada 2011-2014, X S.R.L a calculat și a achitat redevență pentru toate produsele finite vândute, considerând că toată producția realizată a avut la bază tehnologia grupului XX.

Totodată, X S.R.L. are un departament propriu de proiectare, format din mai multe echipe: echipa responsabilă de proiectarea produselor vândute, echipa de pregătire a documentației, echipa de suport activitate din fabrică, echipa de metalurgie, echipa de suport tehnic cotații. La nivelul anului 2014, departamentul de proiectare avea un număr de 61 angajați în principal pe funcții ca inginer proiectant, inginer tehnolog, specialist cotații. Ca urmare, din documentele și informațiile prezentate nu rezultă necesitatea achiziționării unor servicii de proiectare și asigurarea calității, suplimentar față de cele acoperite de contractele de licență și de cele efectuate de propriul departament de specialitate.

3. În ceea ce privește metodologia de alocare a costurilor, în sinteza prezentată se arată că sumele repartizate de entitățile afiliate sunt costuri salariale, costuri de transport și cazare și costuri periferice aferente desfășurării activității, iar cheia de alocare o reprezintă timpul efectiv prestat de ingineri pentru proiectele alocate X S.R.L din total timp lucrat. În fapt, cheia de alocare anuală (timpul petrecut) utilizată la repartizarea costurilor a fost stabilită prin estimare, de către managerul departamentului, în baza unor interviuri, fără a mai fi ajustată ulterior pentru a reflecta timpul efectiv prestat. Ca urmare, s-a constatat că procentul de alocare a fost stabilit formal și nu reflectă activitatea desfășurată de entitățile afiliate în beneficiul X S.R.L.

**Mai mult, serviciile de proiectare și asigurare a calității, sunt servicii care puteau fi alocate direct**, atât unui produs finit fabricat, cât și unui proiect de vânzare (contract) fapt ce ar fi permis stabilirea cu exactitate a persoanelor care au prestat serviciile, a numărului de ore lucrate și a tarifului orar aferent.

Prin utilizarea metodologiei de alocare descrisă în sinteza prezentată, contribuabilul nu justifică existența unei legături directe între sumele înscrise în facturi și contravaloarea unor servicii prestate efectiv în beneficiul X S.R.L.

De asemenea, inspecția fiscală a constatat că prin documentele și explicațiile prezentate X S.R.L nu a făcut dovada că sumele facturate în baza tabelor de alocare costuri reprezintă prețul unor servicii care îi erau necesare și nici că acestea au fost prestate efectiv în beneficiul său. Informațiile de natură tehnică extrase din baza de date a grupului XX nu reprezintă documente prevăzute de legislația fiscală pentru justificarea prestărilor de servicii, din care să rezulte natura serviciului prestat, persoanele care au prestat efectiv aceste servicii, locul în care au fost prestate serviciile, intervalul de timp în care s-au realizat acestea, comenzile în baza carora s-au realizat activitățile, precum și necesitatea prestării acestora pentru X S.R.L.

4. Contribuabilul prezintă "*referențierea costurilor de design și inginerie în fluxul operațional*" și face referire la informații de natură tehnică ce țin de aplicațiile informatice utilizate de grupul XX, care nu sunt de natură să justifice

prestarea efectivă a serviciilor de proiectare și asigurarea calității de către entitățile afiliate în beneficiul X S.R.L.

5. Referitor la detalierea serviciilor de proiectare și asigurarea calității la pag.43, 46, 86, 122-123 din dosarele prețurilor de transfer, afirmația contribuabilului nu este susținută de exemplificarea acestor detalieri. Din analiza conținutului dosarelor prețurilor de transfer aferente perioadei 2011-2014, s-a constatat că în structura serviciilor intra-grup analizate nu au fost cuprinse servicii de proiectare și asigurarea calității facturate de entitățile afiliate către X S.R.L.

Față de cele prezentate, referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile în sumă totală de 000 lei, s-a constatat că sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Totodată, potrivit art. 21 alin (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează, printre altele, și cheltuielile înregistrate în contabilitate în condițiile în care nu au la bază un document justificativ potrivit legii, iar conform prevederilor pct.44 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, astfel că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuie să aibă la bază documente justificative potrivit legii.

Față de cele prezentate cu privire la serviciile de proiectare și asigurarea calității facturate de entitățile afiliate, s-a constatat că documentele și explicațiile aferente prezentate de contribuabil nu justifică necesitatea și prestarea efectivă a unor servicii de această natură în beneficiul X S.R.L și în folosul realizării de venituri impozabile astfel că s-au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în sumă de 000 lei.

**Totodată, în perioada 2012 – 2014, X S.R.L., în baza facturilor emise de firmele J SUA, societatea Q și B, a înregistrat cheltuieli cu achizițiile de servicii intra-grup în sumă totală de 000 lei, reprezentând contravaloarea serviciilor de tip "FAC/ proiectare" și a dedus TVA în sumă de 000 lei, din care:**

- 000 lei taxă dedusă pentru serviciile în sumă de 000 lei facturate de J SUA în baza contractului de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L sub nr. 000 /2010;

- 000 lei taxă dedusă pentru serviciile în sumă de 000 lei facturate de societatea Q în baza contractului de servicii de asistență FN din data de 01.01.2011, înregistrat de X S.R.L. sub nr.000 /2011;

- 000 lei taxă dedusă pentru serviciile în sumă de 000 lei facturate de B, în baza contractului de servicii de asistență FN, din data de 01.01.2013.

Astfel, inspecția fiscală a constatat că nu s-a justificat natura serviciilor, a modului de stabilire a sumelor facturate și a faptului că aceste achiziții de



servicii au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din interpretarea textelor de lege se reține că, cerințele de fond și formă trebuie îndeplinite în mod cumulativ și anume, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii sau serviciilor care au locul prestării în România conform art.133 alin.(2) din Codul fiscal, dacă serviciile au fost prestate în beneficiul său și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, dacă deține o factură și înregistrează taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea. Îndeplinirea parțială a acestor condiții are drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Conform prevederilor art.150 alin.(2) și art.157 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei trebuie îndeplinite, atât condițiile de fond, cât și cele de formă ale mecanismului de deducere a TVA, ori contribuabilul nu a îndeplinit condițiile de fond potrivit constatărilor reținute de inspecția fiscală prin faptul că documentele prezentate nu au justificat natura serviciilor facturate de entitățile afiliate și existența unei legături directe între sumele înscrise în facturi și contravaloarea unor servicii prestate efectiv în beneficiul X S.R.L.

Întrucât, prin documentele prezentate, contribuabilul nu a făcut dovada că aceste achiziții de servicii au fost efectuate în beneficiul său și în scopul operațiunilor sale taxabile, inspecția fiscală a stabilit că pentru **taxa în sumă de 000 lei**, X S.R.L. nu are drept de deducere, nu sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute de art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt incidente prevederile:

- art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

- pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de*

*lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*  
- *contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. [...]”.*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că în cazul achizițiilor de servicii pentru justificarea acestor cheltuieli agenții economici trebuie să justifice că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, pentru a deduce cheltuielile cu prestările de servicii facturate de prestatori, agenții economici trebuie să îndeplinească cumulativ două condiții: să justifice prestarea efectivă a acestora cu contract și alte documente cum sunt rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare, precum și necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

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

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

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

**În materia taxei pe valoarea adăugată**, sunt incidente prevederile:

- art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

- art.146 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.150 alin.2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1)”;*

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că cerințele de fond și formă trebuie îndeplinite în mod cumulativ, și anume orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă unei achiziții intracomunitare de servicii, dacă achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă deține o factură și înregistrează taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea, îndeplinirea parțială a acestor condiții având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

- art.150 alin.(1) lit.b) din același act normativ:

*“1) **Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:***

*b) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.g), **dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art.153 alin.(4) sau (5)**”.*

- art.157 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, prevede:

*“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) – g).”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează achiziții intracomunitare de servicii taxabile este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, având totodată și drept de deducere, înă în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

Totodată, conform acestor prevederi legale, se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, este condiționată de îndeplinirea cerințelor stabilite la art.145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, respectiv a cerințelor de fond și de formă.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în perioada 2011-2014, societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii intra-grup în baza contractelor încheiate între acestea.

Din analiza documentelor prezentate, precum și din explicațiile scrise date de reprezentantul societății rezultă:

**Din Contractul de servicii de asistență încheiat la data de 01.01.2010 între J SUA și societatea X** rezultă că acesta are ca obiect prestarea de servicii către societatea X în domeniile specificate, pe o bază continuă, fără nicio cerere specifică sau ori de câte ori societatea X solicită sau plasează o comandă pentru ei.

La art.1.2 din contract se prevede că societatea X poate solicita prestatorului să presteze servicii speciale suplimentare care vor face obiectul unui contract separat și societatea X va fi taxată separat pentru aceste servicii.

La art.1.3 sunt prevăzute serviciile care se vor efectua în beneficiul societatea X ca fiind în domeniul marketingului și vânzărilor internaționale, asistență în domeniul contabilității și finanțelor, oferă sprijin managementului societatea X în domeniul planificării, asistență în domeniul fiscal și juridic, asistență în domeniul tehnologiei informației, oferă sprijin managementului societatea X în domeniul resurselor umane, asistență în pentru achiziții publice, în domeniul asistenței profesionale poate furniza alte tipuri de servicii de asistență.

La pct.1.3 lit.g) din contract se prevede că **în domeniul asistenței profesionale prestatorul poate furniza servicii de inginerie** care pot include următoarele servicii:

„- *negociere și coordonare software de inginerie;*  
- *crearea animațiilor;*  
*controlul bazei de date globale de inginerie;*  
- *stabilirea procedurilor de sudare și prezentarea specificațiilor pentru testele de calificare a pieselor;*  
- **furnizarea de servicii de inginerie, proiect SAP, proiectare/design în PLM și specificațiile materialelor;**  
- *furnizarea de asistență tehnică unităților de producție pentru vânzările către clienți”.*

În ceea ce privește valoarea contractului la art.2 din contract se prevede că beneficiarul este de acord să plătească prestatorul pentru orice servicii furnizate, valoarea taxei fiind stabilită din două părți:

- a) cota societatea X în suma totală a costurilor pe care prestatorul și afiliații săi le suportă pentru furnizarea serviciilor de asistență;  
- b) o marjă pentru costurile asociate serviciilor cu marjă mare, determinată anual printr-un studiu efectuat în conformitate cu US Treas.

**Cheltuielile directe specifice efectuate de prestator în legătură cu serviciile furnizate societății X vor fi suportate direct de către societatea X** în timp ce costurile de asistență și generale vor fi percepute astfel:

- în conformitate cu principiile contabilității costurilor acceptabile în mod rezonabil (prestatorul va determina costurile directe, indirecte, costurile reale cu personalul inclusiv compensațiile pe bază de stoc, călătoriile, echipamentele, toate cheltuielile plătite terților și toate cheltuielile generale);

- taxa pe fiecare serviciu calculată va fi imputată entităților corespunzătoare pe baza beneficiului direct primit de entități. Dacă nu se pot evalua costurile acestea vor fi imputate în funcție de nivelul efortului depus;
- costurile nu includ costurile pe care prestatorul le-a suportat la cererea specifică;
- se exclud costurile cu serviciile efectuate de acționari (cheltuieli de administrare, cele efectuate în beneficiul acționarului).

De asemenea, la art.4 din contract se prevede că pentru a facilita calcularea sumelor ce urmează a fi facturate prestatorul trebuie să păstreze registre precise și detaliate.

În anexa A la contract sunt prevăzute domeniile în care se vor presta serviciile, respectiv: marketing/dezvoltare comercială, operațiuni de management, formare tehnică, tehnic/inginerie.

**Din Contractul de Licență-Tehnologie încheiat în data de 01.10.2007 între J SUA și societatea X** rezultă că Licențiatorul (J SUA) îi va livra Licențiatului desenele, specificațiile de producție, informațiile de mentenanță-operare, specificațiile de controlul calității și alte informații scrise necesare Licențiatului în vederea echipamentelor acoperite de acest Contract la aceleași standarde de calitate utilizate de Licențiator .

Licențiatorul se obligă să îi ofere Licențiatului personalul său în vederea acordării asistenței în proiectarea, producția, depanarea și repararea echipamentului acoperit de acest contract în scopul furnizării de informații și recomandări pentru o mai bună înțelegere a aspectelor tehnice, precum și să ofere training personalului calificat al Licențiatului în ceea ce privește informațiile și procedurile tehnice acoperite de acest contract la locațiile și momentele convenite de către aceștia.

La art.5.1 se prevede că pentru Licența acordată în baza prezentului Contract, **Licențiatul este de acord să achite Licențiatorului o redevență calculată ca procent din prețul net de vânzare a produselor fabricate și/sau vândute de licențiat folosind informațiile tehnice, cunoștințele și serviciile licențiat.** Prețul net de vânzare este stabilit ca fiind prețul facturat al produselor fabricate și vândute de Licențiat în baza acestui contract, minus transport, ambalare, impozite, taxe consulare și costuri de transport.

În anexa 1 la contract sunt prevăzute taxele de licență exprimate în procente pe perioada 2007-2017 și ulterior, în ordine descrescătoare de la 3,0% la 0%.

De asemenea, la dosarul cauzei sunt prezentate contracte de licență-marcă comercială și contracte de licență – tehnologie prin care se permite societatea X ca pe durata contractului să utilizeze mărcile comerciale și etichetele distincte ale J SUA, precum și faptul că Licențiatorul îi va livra prompt Licențiatului desenele, specificațiile de producție, informațiile de mentenanță și operare, specificațiile de controlul calității și alte informații scrise necesare. De asemenea, în cazul în care Licențiatorul dezvoltă pe durata contractului informații tehnice noi referitoare la proiectarea, producția, repararea și

depanarea echipamentelor acoperite de acest contract acesta îi va divulga Licențiatului aceste noi informații tehnice, precum și situația inversă.

Totodată, la art.1.3 se prevede că Licențiatorul se obligă să îi ofere Licențiatului, pe cheltuiala Licențiatorului, personalul său în vederea acordării de asistență în proiectarea, producția, repararea și depanarea echipamentelor și în scopul furnizării de informații și recomandări pentru o mai bună înțelegere a aspectelor tehnice.

În anexa la contract sunt prevăzute procentele din veniturile obținute pe perioada 2007-2017 ce constituie taxă de licență ca și compensație pentru licența acordată.

De asemenea, prin **Contractul de asistență încheiat între Q Londra și societatea X, la data de 01.01.2011**, s-a stabilit ca prestatorul să presteze pentru societatea X servicii în domeniile specificate, pe o bază continuă, fără nicio cerere specifică sau ori de câte ori societatea X solicită sau plasează o comandă pentru ei.

La art.1.2 din contract se prevede că societatea X poate solicita prestatorului **să presteze servicii speciale suplimentare care vor face obiectul unui contract separat și societatea X va fi taxată separat pentru aceste servicii.**

La art.1.3 sunt prevăzute serviciile care se vor efectua în beneficiul societatea X ca fiind în domeniul marketingului și vânzărilor internaționale, asistență în domeniul contabilității și finanțelor, oferă sprijin managementului societatea X în domeniul planificării, asistență în domeniul fiscal și juridic, asistență în domeniul tehnologiei informației, oferă sprijin managementului societatea X în domeniul resurselor umane, asistență în pentru achiziții publice, în domeniul asistenței profesionale poate furniza servicii de inginerie, precum și alte tipuri de servicii de asistență.

La pct.1.3 lit.g) din contract se prevede că în domeniul asistenței profesionale prestatorul poate furniza servicii de inginerie care pot include următoarele servicii:

- „- *negociere și coordonare software de inginerie;*
- crearea animațiilor;*
- *controlul bazei de date globale de inginerie;*
- stabilirea procedurilor de sudare și prezentarea specificațiilor pentru testele de calificare a pieselor;*
- ***furnizarea de inginerie tehnică, proiect SAP, proiectare/design în PLM și specificațiile materialelor;***
- ***furnizarea de inginerie tehnică a unităților de producție pentru vânzările către clienți***”.

În ceea ce privește valoarea contractului la art.2 se prevede că beneficiarul este de acord să plătească prestatorul pentru orice servicii furnizate, valoarea taxei fiind stabilită din două părți:

- a) cota societatea X în suma totală a costurilor pe care prestatorul și afiliații săi le suportă pentru furnizarea serviciilor de asistență tuturor persoanelor cu care are contract de asistență similar;
- b) o marjă pentru costurile asociate serviciilor cu marjă mare, determinată anual printr-un studiu efectuat în conformitate cu US Treas.

**Cheltuielile directe specifice efectuate de prestator în legătură cu serviciile furnizate pentru și în beneficiul societății X vor fi suportate direct de către societatea X** în timp ce costurile de asistență și generale vor fi percepute astfel:

- în conformitate cu principiile contabilității costurilor acceptabile în mod rezonabil (prestatorul va determina costurile directe, indirecte, costurile reale cu personalul inclusiv compensațiile pe bază de stoc, călătoriile, echipamentele, toate cheltuielile plătite terților și toate cheltuielile generale):
- taxa pe fiecare serviciu calculată va fi imputată entităților corespunzătoare pe baza beneficiului direct primit de entități. Dacă nu se pot evalua costurile acestea vor fi imputate în funcție de nivelul efortului depus;
- costurile nu includ costurile pe care prestatorul le-a suportat la cererea specifică;
- se exclud costurile cu serviciile efectuate de acționari (cheltuieli de administrare, cele efectuate în beneficiul acționarului).

De asemenea, la art.4 din contract se prevede că pentru a facilita calcularea sumelor ce urmează a fi facturate prestatorul trebuie să păstreze registre precise și detaliate.

Prin **Contractul de asistență încheiat între B și societatea X, la data de 01.01.2013**, s-a stabilit ca prestatorul să presteze pentru societatea X servicii în domeniile specificate, pe o bază continuă, fără nicio cerere specifică sau ori de câte ori societatea X solicită sau plasează o comandă pentru ei.

La art.1.2 din contract se prevede că societatea X poate solicita prestatorului **să presteze servicii speciale suplimentare care vor face obiectul unui contract separat și societatea X va fi taxată separat pentru aceste servicii.**

La art.1.3 sunt prevăzute serviciile care se vor efectua în beneficiul societatea X ca fiind în domeniul marketingului și vânzărilor internaționale, asistență în domeniul contabilității și finanțelor, oferă sprijin managementului societatea X în domeniul planificării, asistență în domeniul fiscal, vamal și juridic, asistență în domeniul tehnologiei informației, oferă sprijin managementului societatea X în domeniul resurselor umane, asistență în pentru achiziții publice, în domeniul asistenței tehnice, în domeniul gestiunii trezoreriei și operațiunilor de trezorerie, în domeniul managementului riscului, asistență în materie de fabricație, în domeniul calității serviciilor, în domeniul execuției de proiecte și al serviciilor, în domeniul lean6-sigma, precum și alte tipuri de servicii de asistență.

La pct.1.3 lit.g) din contract se prevede că în domeniul asistenței profesionale prestatorul poate furniza servicii de inginerie care pot include următoarele servicii:

- „- *negociere și coordonare software de inginerie;*
- *crearea animațiilor;*
- *controlul bazei de date globale de inginerie;*
- *stabilirea procedurilor de sudare și prezentarea specificațiilor pentru testele de calificare a pieselor;*
- ***furnizarea de inginerie tehnică, proiect SAP, proiectare/design în PLM și specificațiile materialelor;***
- *furnizarea de inginerie tehnică a unităților de producție pentru vânzările către clienți;*
- *serviciile tehnice nu includ cercetarea și dezvoltarea sau proprietatea intelectuală în domeniul tehnologiei de fabricație”.*

În ceea ce privește valoarea contractului la art.2 se prevede că beneficiarul este de acord să plătească prestatorul pentru orice servicii furnizate, valoarea taxei fiind stabilită din două părți:

- a) cota societatea X în suma totală a costurilor pe care prestatorul și afiliații săi le suportă pentru furnizarea serviciilor de asistență tuturor persoanelor cu care are contract de asistență similar;
- b) o marjă în condiții normale de piață pentru costurile asociate anumitor servicii sau tuturor acestor servicii, determinată anual printr-un studiu efectuat în conformitate cu OECD.
- se exclud toate costurile pe care prestatorul le-a suportat la cererea specifică;
- se exclud costurile cu serviciile efectuate de acționari (cheltuieli de administrare, cele efectuate în beneficiul acționarului);
- dacă taxa de serviciu este supusă taxei pe valoarea adăugată sau unor taxe similare aceste sume vor fi plătite de prestator. Cu toate acestea ambele părți își vor folosi eforturile comerciale rezonabile pentru recuperarea acestor sume.

De asemenea, la art.4 din contract se prevede că pentru a facilita calcularea sumelor ce urmează a fi facturate prestatorul trebuie să păstreze registre precise și detaliate pentru a identifica costurile reale legate de prestarea serviciilor de asistență.

Față de cele prezentate se reține că între societatea X și cele trei societăți afiliate au fost încheiate contracte de servicii de asistență în domeniile: marketing și vânzărilor internaționale, asistență în domeniul contabilității și finanțelor, oferă sprijin managementului societatea X în domeniul planificării, asistență în domeniul fiscal, vamal și juridic, asistență în domeniul tehnologiei informației, oferă sprijin managementului societatea X în domeniul resurselor umane, asistență în pentru achiziții publice, în domeniul gestiunii trezoreriei și operațiunilor de trezorerie, în domeniul managementului riscului, **asistență în materie de fabricație, în domeniul calității serviciilor, în domeniul execuției de proiecte și al serviciilor.**



Având în vedere cele prezentate din contracte reiese că societatea poate beneficia și de servicii suplimentare, la cerere, care pot constitui obiectul unui alt contract și se suportă direct de către societatea X.

Prin contestație societatea susține că în baza **contractului de licență** se furnizează documentația tehnică inclusiv desenele, instrucțiunile aferente componentelor generice/prototipurilor și tehnologiilor inventate, dezvoltate sau achiziționate de către licențiatorii Y sau W, iar contractele încheiate cu Marea Britanie reprezintă contracte de licență ce acoperă servicii tehnice, iar contractele de servicii asigură **servicii de inginerie și proiectare pentru echipamentele care au trecut de faza de prototip**.

Se arată că **inginerii de design întocmesc o documentație tehnică ținând cont de datele/specificațiile concrete legate de caracteristicile echipamentului cerut de client**.

În acest sens prin răspunsul la întrebarea nr.9 din Completarea la Nota explicativă nr.2/28.01.2019, anexată la dosarul cauzei, se precizează că „[...] procesul de cercetare dezvoltare presupune o anumită incertitudine în legătură cu viabilitatea prototipului/tehnologiei noi generate din moment ce se încearcă depășirea cunoștințelor acumulate. În schimbul drepturilor de proprietate intelectuală ale J (SUA) sau W- entități din cadrul grupului XX – societatea efectuează plăți de redevențe. [...]”

Ulterior, în vederea implementării produselor, echipamentelor ce vor fi date spre vânzare (ca urmare a câștigării unei licitații) este necesară o activitate de proiectare. Aceste activități de proiectare [...] sunt întreprinse de către inginerii de design ai grupului XX în beneficiul X. Cum echipa de ingineri ai diviziei de echipamente de suprafață sunt în mare parte angajați ai CIC, deci know how-ul este localizat acolo, serviciile sunt prestate de către CIC.

Ca procedură, menționăm că **echipa de ingineri proiectanți preia designul prototipului existent pus la dispoziția lor de către echipa de cercetare-dezvoltate (deci de către o altă echipă) și îl integrează în desenul produsului finit, ce va fi livrat pe baza cerințelor specifice ale clientului. Așadar, inginerii proiectanți pregătesc întreg calupul de documente (pachetul) de proiectare necesar fabricării echipamentului petrolier cu specificațiile tehnice cerute explicit de client.**

[...] întocmirea documentației nu presupune crearea sau inovarea de proprietate intelectuală nou, întrucât vorbim mai degrabă despre o adaptare la cerințele specifice ale clientului fără a modifica deci funcționalitatea deja inventată și brevetată a produsului sau a tehnologiei. Mai mult, în procesul de întocmire a documentației de proiectare nu vorbim despre o incertitudine tehnică sau asumarea unui risc de funcționare a produsului întrucât specificațiile tehnice ale tehnologiei brevetate sunt deja definite și validate, iar incertitudinile au fost deja înlăturate. Așadar, din serviciile de proiectare prestate în beneficiul X nu rezultă nicio proprietate intelectuală sau brevet înregistrat din moment ce reflectarea acestui pachet nu presupune crearea/inovarea unui produs sau a unei tehnologii cu o funcționalitate nouă.”

În susținere societatea prezintă două exemple concrete de folosire a brevetelor de funcționalitate specifică robinetelor cu vane, respectiv:

- produsul: robinet cu sertar;

- conceptul acestor invenții brevetate a fost făcut de echipa de dezvoltare din SUA a CIC și acest design brevetează un anumit interior de robinet, specific dezvoltat de X, (cu varianta manuală și cea acționată hidraulic), mult mai eficient, de circulație și dirijare a fluidelor în interiorul robinetului. Cele două variante au primit câte un cod de produs în sistemul SAP;

- în momentul în care a fost primit un contract de vânzare în care era solicitată și această tehnologie inginerii proiectanți au întocmit pachetul necesar producției pentru fabricarea echipamentului specific cerut de client acordându-i acestuia un cod unic de produs finit în SAP;

- în execuția desenului de fabricație a produsului finit **proiectanții au integrat și desenul aferent tehnologiei brevetate de robinet cu sertar expandabil incluzând și celelalte părți componente nebrevetate ale ansamblului robinet manual**. Astfel, în plus față acest robinet brevetat inginerii au proiectat, personalizând ansamblul robinet ținând cont de cerințele clientului care pot fi: anumite presiuni, temperaturi, tipuri de fluide care trec prin echipament, locul unde va fi amplasat, condițiile de mediu (Sahara, Polul Nord, fundul mării), condițiile de siguranță cerute de client (cu închidere automată sau manuală) gradul de automatizare (la câte secunde să se închidă) apropierea de o zonă locuită etc.

De asemenea, se arată că inginerii proiectanți se ocupă și de obținerea și atașarea altor informații necesare fabricării acestui produs cum sunt: creează lista materialelor necesare ansamblului redactând un bon-rețetă de producție, creează instrucțiunile de testare speciale cerute de client, creează instrucțiunile speciale de asamblare, altele decât cele standard, de strângere a filetelor, de vopsire specială, de marcarea a produsului finit conform cerințelor clientului, fac calcule pentru verificarea funcționalității ansamblului vândut în condițiile de operare a clientului (verificarea rezistenței grosimii pereților corpului la presiunile din rezervor), atașează alte instrucțiuni necesare producției (specificații de calitate).

Față de cele prezentate mai sus reiese că la fabricarea echipamentelor utilizate în domeniul extracției de țiței **societatea X utilizează atât desene aferente unor tehnologii brevetate pentru care plătește redevențe cât și servicii ale proiectanților denumite „*design engineering*” pentru părți componente nebrevetate ale ansamblului, necesare fabricării ca urmare a cerințelor clientului.**

De asemenea, se reține că cerințele clientului/clientilor se referă la anumite presiuni, temperaturi, tipuri de fluide care trec prin echipament, locul unde va fi amplasat, condițiile de mediu, condițiile de siguranță, gradul de automatizare, apropierea de o zonă locuită etc.

Așa cum rezultă din analiza contractelor de Licență și Tehnologie acestea au ca obiect componentele generice/prototipurile, iar datele specifice legate de caracteristicile echipamentului se cunosc abia ulterior obținerii licitației. În

vederea fabricării ansamblului cerut de client/clienti se utilizează atât componente brevetate cât și servicii de proiectare efectuate de inginerii proiectanți a componentelor nebrevetate, inclusiv crearea listei materialelor necesare ansamblului redactând un bon-rețetă de producție, a instrucțiunilor de testare speciale cerute de client, a instrucțiunilor speciale de asamblare, altele decât cele standard, calcule efectuate pentru verificarea funcționalității ansamblului vândut în condițiile de operare a clientului (verificarea rezistenței grosimii pereților corpului la presiunile din rezervor) și specificațiile de calitate.

Ca urmare, activitățile de la pct.1.3 lit.g din Contractul de prestări servicii se referă la servicii de asistență tehnică care includ la subpct.(v) **„furnizarea de servicii de inginerie, [...] proiectare/design în PLM și specificațiile materialelor”** fiind diferite de cele din contractele de Licență care, la art.1.2 prevăd că *„în cazul în care Licențiatorul dezvoltă pe durata acestui contract informații tehnice referitoare la proiectarea, producția, repararea și depanarea echipamentelor acoperite de acest Contract acesta va divulga Licențiatului aceste noi informații tehnice”*.

Așadar contractul de licență are ca obiect componente generice/prototipuri care pot fi îmbunătățite de Licențiator, iar transmiterea tuturor informațiilor de ultimă tehnologie se face de către Licențiator Licențiatului care achită redevență pentru aceste desene, tehnologii etc., iar serviciile de inginerie privesc adaptarea sau integrarea informațiilor despre prototip în echipamentul comandat de client prin întocmirea de documentații tehnice ținând cont de datele/specificațiile concrete legate de caracteristicile echipamentului rezultat în urma licitației.

Se reține că societatea solicită stabilirea ca fiind deductibile cheltuielile cu serviciile de „*design engineering*” care sunt prestate suplimentar de societățile din cadrul grupului XX față de serviciile pentru care se plătesc redevențe și în susținere prezintă documentele:

- anexa 11 - lista EWR – cerere de lucru pentru proiectare/Notificare (Sales Order Support) soluționate de echipa A în perioada 2011-30.06.2014 în care sunt înscrise mențiunile: Notificare/cerere, descriere, drept proiectare, descrierea materialului;
- anexa 13 – Lista codurilor de produse finite & materiale produse și vândute de X pentru care s-a creat pachetul de proiectare (DESIGN ING), perioada 2011-2014, de către echipele de Design din SUA și UK;
- anexa 15 - „*Lista desenelor, instrucțiunilor, parturilor create sau modificate de echipa de ingineri din SUA pe anul...*” care cuprinde număr SAP, COD (desen, PN, instrucțiune), descriere, inginer proiectat, inginer care verifică, inginer care aprobă, coduri de materiale;
- anexa 18 - **2 invoice** emise de X SUA către X din 31.03.2012 **care la rubrică „descriere” se regăsește mențiunea „design engineering”** alături de „manufacturing engineering”, „production control”, „purchasing”;
- anexa 19 - un calcul privind cele două facturi din luna martie 2012 pentru servicii de design engineering mai specific, gate valve engineering (ingineri robineți) Shales eng. QA (ingineri Shales), Quality assurance (asigurarea

calității) Surface Wellhead eng. (ingineri capete de sondă Surface) în care este prevăzut costul total al acestor servicii pe luna martie 2012, cheia de alocare către X și calculul costurilor de facturat în martie 2012 către X conform cheii de alocare care este cuprins între 38% și 75% din valoarea totală;

- anexa 20 - detalii costuri departamente de inginerie din cadrul Y pe luna martie 2012;

- anexa 21 - un exemplu de ciclu complet de achiziție a serviciilor aferente acestor facturi: inițiere, executare și livrare;

- anexa 22 – exemplu documentație produs finit;

- anexa 23 - descriere proiect realizat de departamentul de ingineri din SUA în care se descrie etapele parcurse și fiecare cod material (produs finit) și valoarea

- anexa 24 – alte notificări soluționate de inginerii din SUA

- anexa 25 - lista interviurilor finale susținute de managerii de departamente (producție, finance, calitate) pentru confirmarea procentelor folosite la cheia de alocare și traducerea aferentă;

- anexa.25.2 – istoricul reviziilor pentru un număr de 20 produse finite fabricate și vândute în perioada 2011- 2014 de societatea X pentru care proiectarea a avut loc în A;

- anexa 26 - lista facturilor și a centrelor de cost „...” design engineering facturate de Y la care sunt anexate calcule ale costurilor pe centre de cost/departament, precum și quantumul serviciilor prestate către societatea X;

- anexa 27 - descriere detaliată a activității de proiectare și asigurare a calității a echipei de ingineri din A în care se precizează etapele ca fiind: Standardizarea proiectării, Design pentru proiecte manufacturate în România, Realizarea reviziilor generale, Sprijin în rezolvarea problemelor apărute în timpul producției, Realizarea calificărilor cerute de standard sau de client;

- anexa 28 - lista revizii produse finite aferente unor coduri, vândute în perioada 2011-2014;

- anexa 29 - exemple și explicații suplimentare la istoricul reviziilor pentru un număr de 9 de produse finite;

- anexa 30 – corespondență pe e-mail din care reiese că proiectul ... prototip unic în lume, manufacturat pentru ..., a necesitat o atenție specială, fabrica din Romania fiind singura fabrică din grupul XX ca capabilități de testare la gaz pentru echipamentul sde 20.000 psi, motiv pentru care a fost aleasă această fabrică pentru producerea acestui echipament. Proiectul s-a derulat în perioada 2010-2012.

Totodată, sunt prezentate documente cu istoricul materialelor, lista documentelor aferente codului de materiale create de proiectantul și asigurătorul calității, structura produsului finit (rețeta, rutele) standard, comanda de cumpărare de la Y și comanda de vânzare de la X, codurile de materiale, documente atașate codurilor de materiale;

- anexa 31 - informații despre modul de implicare al inginerilor proiectanți și a managerului de proiect din SUA în proiectul „...” .

Față de documentele prezentate se reține ca necesară reanalizarea acestora avându-se în vedere că în cadrul grupului XX există o echipă de

ingineri specialiști în SUA care asigură atât serviciile de proiectare și asigurarea calității brevetate ce fac obiectul contractelor de Licență și de Tehnologie și pentru care se achită redevențe, **cât și serviciile de inginerie tehnică speciale „design engineering”** care asigura fabricarea echipamentelor câștigate în urma licitațiilor în funcție de cerințele clienților care se referă la: presiune, temperatură, locația geografică (Sahara, Polul Nord, fundul mării), condiții de siguranță, gradul de automatizare, apropierea de o zonă locuită etc.

Astfel, serviciile speciale de proiectare se referă la asistența oferită la fabricarea echipamentului apărut ulterior fabricării care încorporează și componenta brevetată și **care necesită o serie de activități specifice per fiecare echipament în parte** - desene tehnice, stabilirea listei de materiale specifice, crearea specificațiilor tehnice, crearea instrucțiunilor de asamblare și de utilizare etc. în funcție de cerințele clientului.

De asemenea, în ceea ce privește organizarea departamentului local Design Engineering România, societatea prezintă în anexa 32 explicații cu privire la organigrama care, pe anul 2014, cuprinde 61 de persoane și cu explicitarea responsabilităților acestora, iar în anexa 33 structura, pe perioada 2011-2014 a echipelor de ingineri.

În anexa 34 se prezintă organigrama departamentului proiectare din România, iar în anexa 35 sunt prezentate exemple fișe de post pentru funcțiile de inginer de proiectare din România (în limba engleză).

În anexa 36 este prezentat un documente cu **Lista vânzărilor de servicii de inginerie și proiectare** de către societatea X către clienții săi din cadrul grupului sau terți în perioada 2011-2014 din care a obținut venituri în valoare de 000 lei.

Având în vedere faptul că deși societatea din România dispune de personal specializat în realizarea echipamentelor petroliere aceasta utilizează componente/tehnologii brevetate pentru care achită redevențe, precum și servicii de inginerie tehnică specializate în vederea fabricării echipamentelor petroliere, servicii de complexitate ridicată care nu pot fi asigurate de către personalul angajat dar care sunt direct legate de fabricarea produselor finite în funcție de cerințele clienților.

Ca atare, se impune ca necesară reanalizarea acestui capăt de cerere în funcție de documentele prezentate la contestație și de argumentele și explicațiile contestatarei conform cărora aceste cheltuieli cu serviciile de „design engineering” nu pot fi nedeductibile, respectiv avându-se în vedere domeniul în care societatea verificată își desfășoară activitatea ce presupune fabricarea de echipamente petroliere specifice, de mare anvergură și de complexitate ridicată, la crearea cărora trebuie avute în vedere o serie multiplă de caracteristici în vederea asigurării funcționalității acestora în funcție de cerințele clienților.

Totodată, **în ceea ce privește serviciile de inginerie în sumă de 000 lei (000 USD) și respectiv 000 lei (000 USD facturate de societatea Q/I și B Marea Britanie**, sub denumirea de *”Design engineering”* sau fără mențiuni

privind denumirea serviciului, contribuabilul a prezentat situații centralizatoare anuale (2011 – 2014), potrivit cărora sumele facturate au reprezentat parte din costurile înregistrate de entitățile din Marea Britanie ("centrele de cost" Production engineering/ Surface engineers și respectiv Surface engineers), alocate firmei X S.R.L în baza unei formule de calcul/cheie de alocare ("timpul petrecut").

Societatea susține că aceste servicii se referă la **servicii de tipul „production engineering” și „surface enginers” așa cum este prezentat în anexa 16 – Nota explicativă 1 la întrebarea 3.** Tranzacțiile dintre cele două părți au avut loc ca urmare a încheierii a două contracte consecutive: inițial serviciile de proiectare au fost efectuate de Q (UK) conform contractului din anul 2011, iar ulterior, datorită reorganizării grupului, a fost încheiat contractul din anul 2013 cu B.

Referitor la activitatea de cost a centrelor, **natura acestor servicii este similară cu cea a serviciilor prestate de echipa de inginerie proiectare din Huston cu precizarea că echipa C lucrează la proiecte aferente regiunii EACR, proiecte de echipamente petroliere din zona Mării Nordului, Zona Caspică sau a Cercului Polar.**

De asemenea, sunt prezentate aceleași argumente cu privire la faptul că aceste servicii de proiectare sunt obligatorii în faza premergătoare a activității de producție societatea beneficiind de astfel de servicii producând și livrând echipamentul petrolier către entități din regiunea EACR care sunt similare cu cele prestate de Y.

De asemenea, societatea prezintă în anexele 37- 54 la contestație o serie de documente similare cu cele prezentate în anexele 18-36, făcându-se trimitere și la documentele din anexele 12-14 menționate mai sus susținând că acestea reprezintă servicii care au aceeași natură cu serviciile de „*design engineering*” și reprezintă servicii speciale care nu pot fi realizate de societatea X, respectiv care contribuie la realizarea echipamentelor în funcție de cerințele clienților, fiind acoperite prin realizarea de venituri.

Față de cele prezentate se reține ca necesară reanalizarea și a acestor cheltuieli cu servicii intra-grup de „*design engeneering*” facturate de societățile din cadrul grupului specializate în proiectarea și asigurarea calității echipamentelor ce trebuie fabricate de societatea X, în plus față de componentele/tehnologiile brevetate pentru care societatea are încheiate contracte și achită redevențe și care sunt parte componentă a ansamblelor ce compun echipamentul manufacturat, având caracterul unor servicii de specialitate, respectiv de complexitate ridicată cu rolul de a satiface cerințele clienților care se referă la: presiune, temperatură, locația geografică, condiții de siguranță, gradul de automatizare, apropierea de o zonă locuită etc.

Se reține că aceste cheltuieli cu servicii de inginerie sunt prevăzute în contractele încheiate între cele trei societăți din cadrul grupului cu societatea X, precum și faptul că societatea X poate solicita prestatorului să presteze

**servicii speciale suplimentare care vor face obiectul unui contract separat și societatea X va fi taxată separat pentru aceste servicii.**

Deși în cazul în speță nu au fost încheiate contracte separate societatea a prezentat **cerere de lucru pentru proiectare/Notificare**, precum și documente din care rezultă activitățile desfășurate de echipele de ingineri specializate din cadrul grupului (A, respectiv UK) avându-se în vedere că aceste servicii sunt direct legate de fabricarea (manufacturarea) echipamentelor, fiind inerente realizării produselor finite.

Ca urmare, la reanalizare se va avea în vedere gradul de alocare a acestor cheltuieli către societatea X pentru fiecare produs finit realizat în România în funcție de cheia de alocare stabilită de cele două societăți din cadrul grupului, respectiv X SUA, societatea Q, se va analiza dacă aceste cheltuieli se suprapun având în vedere că au fost efectuate în aceeași perioadă 2011-2014 și se va stabili cuantumul cheltuielilor cu **serviciile de proiectare și asigurarea calității denumite „design engineering”** în funcție de documentele prezentate, precum și dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Aceasta cu atât mai mult cu cât societatea prezintă Lista vânzărilor de servicii de inginerie și proiectare de către societatea X către clienții săi din cadrul grupului sau terți, în perioada 2011-2014, din care a obținut venituri în valoare de 000 lei.

La reanalizare se vor avea în vedere toate argumentele, explicațiile și exemplele prezentate de contestatară în susținere prin **Cererea de completare la contestație** înregistrată sub nr. 000 /2019 cu privire la cheia de alocare a acestor costuri, precum și cu privire la metoda de evaluarea a stocurilor. De asemenea, se va analiza dacă cheltuielile de design engineering facturate de UK sunt deductibile integral având în vedere că această societate se ocupă numai de comezile permise de fabricile din România.

De asemenea, în ceea ce privește TVA în sumă de 000 lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere se va reanaliza în funcție de documentele prezentate și se va stabili cuantumul TVA datorată, dacă este cazul.

În vederea soluționării acestui capăt de cerere prin adresa nr.000 /2019 s-a solicitat organelor de inspecție fiscală punctul de vedere cu privire la cheltuielile cu **serviciile de „design engineering”**, iar prin adresa de răspuns nr.000 /2019, înregistrată sub nr.000 /2019, se precizează aceleași argumente cu cele din raportul de inspecție fiscală, precum și faptul că „*societatea X a prezentat doar o listă a facturilor emise în perioada 2011-2014, selectate ca având descriere servicii de proiectare denumite „design engineering”*”.

*Pentru justificarea sumelor facturate, considerăm necesar prezentarea facturilor invocate în lista întocmită de societatea X, simpla selectare a serviciilor după descriere, așa cum au fost înscrise în situație, nu susține faptul că serviciile facturate sunt de natura serviciilor de proiectare facturate de firmele afiliate [...]*

*Afirmația contestatoarei că, serviciile de proiectare (denumite FAC) au fost recuperate de la clienți (total sau parțial) ca poziție distinctă în factura de vânzare a echipamentelor, demonstrează că, în fapt, cheltuielile cu serviciile de proiectare nu sunt incluse în prețul de vânzare al echipamentelor produse de societatea X”.*

Față de ultima precizare se reține ca necesară verificarea dacă livrarea acestor servicii de „*design engineering*” de către societatea X către clienți (contractați de societățile afiliate sau către terți) și obținerea de venituri impozabile s-a efectuat cu sau fără înregistrarea în costul produsului finit a acestor servicii categorisite ca fiind servicii mai speciale, altele decât cele brevetate pentru care societatea achită redevențe în baza contractelor încheiate, sau dacă facturarea acestor servicii a avut loc separat de către prestatori (A și UK). Necesitatea verificării acestor aspecte se impune în vederea eliminării unei duble impuneri.

Având în vedere cele mai sus prezentate în temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia „

*(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată” coroborat cu pct.11.4 OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede “11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. [...]” **se va desființa parțial** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice pentru **suma de 000 lei reprezentând:***

- **000 lei aferent sumei de 000 lei reprezentând cheltuieli cu servicii de tip „FAC” facturate de societăți din cadrul grupului;**

- **000 lei -TVA**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă decât cea care a efectuat verificarea să procedeze la reanalizarea acestui capăt de cerere în funcție de cele prezentate în considerentele prezentei decizii, de documentele prezentate de societatea și de temeiurile de drept incidente urmând să stabilească dacă acestea justifică total/parțial cuantumul cheltuielilor înregistrate de societate, precum și TVA dedusă.

## **2. În ceea ce privește:**



- **000 lei - impozit pe profit** aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei cu servicii intra-grup de tipul „period cost”, „EACR Annual Recharges”, „Regional Statutory Allocations”;
- **000 lei – TVA aferentă**,
- **000 lei - impozit pe profit** aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei (000 USD) reprezentând contravaloarea serviciilor intra – grup facturate sub denumirea de *”Manufacturing”, ” Manufacturing technology”, ”Demand Managment”, ”NSAMF manufacturing operations”*;
- **000 lei – TVA aferentă**, Direcția Generală de Soluționare Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar, respectiv cu privire la dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor facturate de J SUA, societatea Q și B în condițiile în care documentele prezentate nu sunt de natură să justifice necesitatea și prestarea efectivă în scopul activității desfășurate de societatea din România, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată:

impozit pe profit :	2011-2014
TVA	2012-2014

**În fapt**, în perioada 2011 – 2014 **X S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de 000 lei reprezentând contravaloarea serviciilor intra – grup facturate sub denumirea de ”Period cost”, ”Chargeout”, ”EACR Annual Recharges”, ”Regional Statutory Allocations”** în baza facturilor emise de J SUA, societatea Q și B, din care:

- 000 lei - cheltuieli privind serviciile facturate de J SUA, pentru care a prezentat Contractului de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L sub nr. 000 /2010;
- 000 lei- cheltuieli privind serviciile facturate de societatea Q, pentru care a prezentat Contractul de servicii de asistență FN din data de 01.01.2011, înregistrat la X S.R.L. sub nr.000 /2011;
- 000 lei - cheltuieli privind serviciile facturate de B, pentru care a prezentat Contractul de servicii de asistență FN, din data de 01.01.2013.

Din analiza contractelor de servicii de asistență încheiate cu firmele J SUA, societatea Q și B a rezultat că toate cele trei contracte conțin prevederi similare, iar în prevederile contractuale nu se regăsesc informații cu privire la tarifele serviciilor și termenele de efectuare a acestora.

Conform prevederilor punctului 1.3 din aceste contracte, prestatorii se angajează să ofere asistență în următoarele domenii: marketing și vânzări internaționale, contabilitate și finanțe, management în domeniul planificării, fiscal și juridic, tehnologia informației, management în domeniul resurselor umane, asistență profesională, asistență pentru achiziții publice (sourcing strategic), alte tipuri de servicii de asistență, după caz, care sunt legate de industria serviciilor petroliere.

Din analiza facturilor emise de prestatori, prezentate la control pentru justificarea acestor servicii, a rezultat că documentele conțin simple mențiuni: "Period cost", "Chargeout", "EACR Annual Recharges", "Regional Statutory Allocations", fără alte detalii privind natura serviciilor prestate, modul de stabilire a sumelor facturate sau referiri la serviciile prevăzute în cadrul contractelor de servicii de asistență.

În baza adreselor și notelor explicative formulate în timpul inspecției fiscale, referitor la cheltuielile privind serviciile intra – grup analizate, organele de inspecție fiscală au solicitat documente justificative în vederea îndeplinirii condițiilor de deducere prevăzute de legislația fiscală, rezultând aspectele prezentate în continuare.

**a) Referitor la cheltuielile în sumă de 000 lei facturate de J SUA sub denumirea de "Period cost" și "Chargeout"**, contribuabilul a prezentat tabele de calcul anuale din care reiese că sumele facturate au rezultat din aplicarea unor cote procentuale asupra unor sume totale denumite "*Total costuri acționariat*", prezentate a fi costurile departamentelor organizate la nivelul structurii centrale a grupului XX, respectiv: management, dezvoltare și tehnologie, publicitate corporatistă, târguri de comerț, securitate globală, etică globală, resurse umane, mediu, contabilitate, mediu, relații universitare, conformitate, secretariatul corporației, etc.

De asemenea, au fost prezentate centralizatoare de costuri anuale, obținute în timpul controlului din baza de date a grupului, din care rezultă că suma totală a costurilor supuse repartizării către filiale se compune din salarii, bonusuri, participare la profit, taxe, asigurări, chirie/leasing, deplasări, servicii de la terți, telefonie, utilizare de date, deprecieri, fără a se justifica modul de constituire al acestora conform prevederilor contractuale, respectiv baza de constituire a costurilor directe și indirecte, precum și care au fost costurile excluse din baza de calcul (costurile cu servicii la cerere, costurile acționariatului). Nu a fost explicat nici modul de cuantificare al criteriilor de repartizare a costurilor prevăzute în contract, respectiv "*beneficiul direct*" sau "*efortul depus*", cotele procentuale utilizate în repartizarea costurilor fiind calculate prin diferite formule de calcul, utilizându-se cheile de alocare "numărul de personal" sau "cifra de afaceri", pe motiv că nu s-a putut evalua un beneficiu direct obținut de X S.R.L.

**În ceea ce privește justificarea necesității** achiziționării unor servicii de această natură de la J, s-a constatat că, deși prin contractul de servicii intra-grup încheiat de X S.R.L. cu firma mamă a grupului XX se prevede că serviciile în cauză trebuie să fie necesare firmei din România, în fapt, sumele facturate reprezintă costurile unor departamente ale J repartizate la nivel global sau regional către entitățile din cadrul grupului XX (inclusiv către X S.R.L.), fără a se specifica natura serviciilor prestate și fără a fi condiționate de prezentarea de documente justificative din care să rezulte că suma facturată reprezintă prețul unor servicii prestate în beneficiul X S.R.L.

Documentele și explicațiile prezentate se referă la costurile facturate de societatea Q și respectiv de K Marea Britanie, care fac obiectul altor contracte

de servicii de asistență, iar prin răspunsul formulat, contribuabilul nu a dat explicații suplimentare și nici nu a furnizat alte documente care să justifice serviciile facturate de J.

Ca urmare, din analiza informațiilor și a documentelor justificative prezentate s-a constatat că pentru cheltuielile cu servicii intra-grup de management, consultanță și asistență în sumă totală de 000 lei, echivalentul a 000 USD, contribuabilul nu a prezentat documente care să ateste că serviciile menționate au fost prestate în beneficiul X S.R.L, precum și că au fost necesare pentru activitatea desfășurată de contribuabil, **sumele fiind facturate în baza unui tabel cu calcul alocare costuri aferente întregului grup X**, fără existența altor documente care să justifice necesitatea acestor costuri și ce au reprezentat efectiv.

**Referitor la serviciile în sumă de 000 lei (000 USD), facturate de X Marea Britanie și K Marea Britanie** sub denumirea de "EACR Annual Recharges", "Allocations", "Regional Statutory Allocations", pentru justificare, contribuabilul a prezentat Contractul de servicii de asistență FN din data de 01.01.2011, înregistrat la X S.R.L. sub nr.000 /2011 și respectiv Contractul de servicii de asistență FN, din data de 01.01.2013.

Din analiza prevederilor contractuale referitoare la natura serviciilor facturate de societatea Q și respectiv de K, s-a constatat că acestea sunt similare cu cele înscrise în contractul încheiat de X S.R.L cu firma J SUA. În contractele de servicii de asistență analizate nu sunt precizate tarifele serviciilor, termenele de efectuare a acestora și nici valoarea contractului.

Pentru justificarea sumelor facturate de cele două entități afiliate din Marea Britanie, contribuabilul **a prezentat numai facturile care fie nu au înscrise mențiuni privind natura serviciilor, fie au înscrise mențiuni ca "EACR Annual Recharges", "Allocations", "Regional Statutory Allocations"** astfel că, din acestea nu rezultă natura serviciilor care au fost prestate efectiv de centrul regional din Marea Britanie și nici că acestea fac obiectul celor două contracte de asistență încheiate între cele două părți.

**Referitor la cuantumul sumelor facturate**, contribuabilul nu a prezentat documente care să justifice modalitatea de calcul a "taxe" așa cum este prevăzută în contractele încheiate între părți, respectiv baza de constituire a costurilor directe și indirecte, cum a fost cuantificat "*beneficiul direct*" sau "*efortul depus*", care au fost costurile excluse din baza de calcul (costurile cu servicii la cerere, costurile actionariatului).

Ca urmare, pentru verificarea îndeplinirii condițiilor de deductibilitate a cheltuielilor înregistrate, prin adresa înregistrată la X S.R.L. sub nr.1062/02.08.2018 inspecția fiscală a solicitat documente justificative și informații din care să rezulte că sumele facturate reprezintă contravaloarea unor servicii care îi erau necesare și că aceste servicii au fost prestate de cele două entități afiliate în folosul realizării de venituri impozabile de către contribuabilul verificat.

În acest sens, contribuabilul a întocmit **situații centralizatoare anuale (tabele) potrivit cărora sumele facturate au rezultat din aplicarea unor cote**

**procentuale asupra unor sume globale**, prezentate a fi costurile departamentelor organizate la nivelul X / K, respectiv: EACR internal audit, EACR treasury, EACR A, GRDP, Legal Department, black belt. Totodată, nu au fost prezentate documente justificative privind componența costurilor repartizate pe fiecare centru de cost în parte, sumele înscrise în tabele sub denumirea "*Total costuri acționariat*" fiind **sume globale, fără alte elemente de identificare**. Cotele procentuale utilizate în repartizarea costurilor au fost calculate prin diferite formule de calcul, criteriile de alocare fiind "*număr de personal EACR*" sau "*timp petrecut*" sau "*cifra de afaceri EACR*". În ceea ce privește criteriul "*timp petrecut*", procentul alocat X nu a fost justificat în ceea ce privește modul de calcul.

Referitor la justificarea necesității achiziționării unor servicii de această natură de la X Marea Britanie și respectiv de la K, organele de inspecție fiscală au constatat că, deși prin contractele de servicii de asistență încheiate de X S.R.L cu entitățile afiliate se prevede că serviciile în cauză trebuie să îi fie necesare firmei din România, **nu au fost prezentate documente din care să rezulte necesitatea prestării acestor servicii, sumele facturate rezultând din tabele de alocare a costurilor către diferite entități din cadrul grupului XX**, fără a se specifica natura serviciilor și fără a fi condiționate de prezentarea de documente justificative din care să rezulte că sumele facturate reprezintă prețul unor servicii care au fost prestate în beneficiul X S.R.L.

Ca urmare, **din analiza documentelor prezentate de societate a rezultat că suma de 000 lei este cheltuiala nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit**, în conformitate cu prevederile art.11 alin (1), art.19 alin. (1), art.21 alin (1) și alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 44, 48, și 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. 44/2004, art.8 și art 73 alin (1) Legea 207/2015.

Totodată, au fost avute în vedere și prevederile pct.41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**De asemenea, în perioada 2011 – 2014, X S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de 000 lei (000 USD), reprezentând contravaloarea serviciilor intra – grup facturate sub denumirea de "Manufacturing", "Manufacturing technology", "Demand Managment", "NSAMF manufacturing operations"**, în baza facturilor emise de J SUA, pentru care a fost prezentat Contractului de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L sub nr. 000 /2010.

Conform prevederilor punctului 1.3 din acest contract, prestatorul se angajează să ofere asistență X S.R.L în următoarele domenii:

- marketing și vânzări Internationale;
- contabilitate și finanțe;
- management în domeniul planificării;
- fiscal și juridic;

- tehnologia informației;
- management în domeniul resurselor umane;
- asistență profesională (negociere și coordonare software de inginerie, crearea animațiilor, controlul bazei de date globale de inginerie, stabilirea procedurilor de sudare și prezentarea specificațiilor pentru testele de calificare a pieselor, furnizarea de servicii de inginerie, proiect SAP, proiectare/design în PLM și specificațiile materialelor, furnizarea de asistență tehnică unităților de producție pentru vânzările către clienți);
- asistență pentru achiziții publice (sourcing strategic);
- alte tipuri de servicii de asistență, după caz, care sunt legate de industria serviciilor petroliere. În prevederile contractuale nu se regăsesc informații cu privire la tarifele serviciilor și termenele de efectuare a acestora.

**Din analiza facturilor emise de J SUA** a rezultat că documentele conțin simple mențiuni: *"Manufacturing"*, *"Manufacturing technology"*, *"Demand Management"*, *"NSAMF manufacturing operations"*, fără alte detalii privind natura serviciilor prestate, modul de stabilire a sumelor facturate, sau referiri la serviciile prevăzute în cadrul Contractului de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L sub nr. 000 /2010.

În baza adreselor și notelor explicative referitor la cheltuielile privind serviciile intra – grup analizate, s-au solicitat documente justificative în vederea îndeplinirii condițiilor de deducere prevăzute de legislația fiscală, rezultând următoarele:

Contribuabilul a prezentat situații centralizatoare anuale (2011 – 2014), potrivit cărora sumele facturate au reprezentat parte din costurile înregistrate de J, alocate firmei X S.R.L utilizând criteriul "timpul petrecut". Astfel, cheltuielile cu serviciile facturate de J SUA în perioada 2011-2014, în sumă totală de 000 lei, echivalentul a 000 USD au reprezentat costuri alocate pe următoarele centre de cost:

- 000 lei (000 USD), sumă alocată din centrul de cost cu denumirea *" Demand Management "*;
- 000 lei (000 USD), sumă alocată din centrul de cost cu denumirea *"Manufacturing technology "*;
- 000 lei (000 USD), sumă alocată din centrul de cost cu denumirea *"NSAMF manufacturing operations"*;
- 000lei (000 USD), sumă alocată din centrul de cost cu denumirea *"Manufacturing"*.

Conform răspunsului formulat la nota explicativă înregistrată sub nr.000 /2018 contribuabilul a prezentat o descriere a *"centrele de cost"* (departamente) din cadrul diviziei SUA de la care X S.R.L. a primit servicii cât și natura serviciilor primite, astfel:

- centrul de cost ***"Demand management "***(...) *Grupul de analiză a cererii se ocupă cu:*

a) *Planificarea Cererii – asigură suport departamentelor de vânzări și planificare. Managementul cererii se ocupă cu preluarea cifrelor din vânzări și detalierea lor la nivel de piesă/bucată pentru fiecare linie de produs. Ei combină*

forecastul (previzionatul) cu portofoliul de comenzi existent și le gestionează pe ambele;

b) *Managementul Stocurilor* – se ocupă cu inventarul lunar (stocurile lunare);

c) *Planificarea capacității la nivel global* – revizuieste capacitatea la nivel global pentru a atribui comenzi fabricilor astfel încât acestora să li se atribuie o încărcare realistă și ciclurile de fabricație (de la aprovizionare la livrare) să fie reduse.

*Fabricile din România au beneficiat în mod direct de sprijinul acestei echipe, care s-a asigurat că încărcarea este optimă de fiecare dată și că nu lucrăm sub capacitate, generând pierderi financiare sau cheltuieli. Activitatea acestui CC aduce beneficii subsidiarelor din străinătate prin reducerea costurilor și a lead time-ului (timpul de la comanda la livrare). Scăderea costurilor duce la creșterea marjei de profit pentru subsidiarele din străinătate, iar reducerea timpului de livrare duce la recunoașterea mai rapidă a veniturilor. Activitatea acestui CC duce de asemenea la îmbunătățirea/perfecționarea produselor și a calității activității de service. Acest CC gestionează cheltuielile în paralel cu menținerea constantă a standardelor companiei. ”*

- centrul de cost **”Manufacturing Technology”**, „(...) Acest CC răspunde de tehnologia fabricației la nivel global pentru divizia X. Include proiectarea fabricilor cum ar fi planul de amplasare al echipamentelor pentru o eficiență optimă, cheltuielile de investiții/selecția echipamentelor, îmbunătățirea procesului, achiziția de echipamente, planificarea de noi facilități de producție. Echipa se mai ocupă și cu implementarea recomandărilor venite de la departamentul de Safety (Protecția Muncii). Standardizarea proceselor este scopul principal al echipei, precum și reducerea costurilor.

*Fabricile din România au fost în perioada 2011-2014 principalul beneficiar de investiții din cadrul diviziei Surface, înregistrând investiții record în valoare de 000 usd , investiții ce au ajutat la extinderea capacității de producție a fabricilor și implicit a cifrei de afaceri. Echipa de Manufacturing Tehnology a fost cea care a conceput aceste inițiative, a participat la pregătirea documentației pentru aprobarea proiectelor de investiții de către Corporația X și a aprobat la nivel de divizie aceste proiecte. ”*

- centrul de cost **”NSAMF Manufacturing Operation ”**(...) Acest cost centru oferă suport activității de manufacturare din divizia Surface pentru NSAMF. Se ocupă cu dezvoltarea strategiilor pentru fiecare fabrică în parte, strategii legate de: portofoliu de produse, politica de investiții, bugetarea și planificarea vânzărilor și a producției. Ei analizează cererea de produse și planifică capacitățile de încărcare și nevoile de personal în fiecare fabrică. Joacă un rol cheie în dezvoltarea personalului și accesul acestuia către poziții cheie în organizație manager de fabrică, manager de materiale, etc. Este implicat în proiecte majore și coordonează umplerea capacităților de producție în fiecare fabrică, balansează cu utilizarea subcontractorilor în caz de supra încărcare a fabricilor”.

- centrul de cost **"Manufacturing"** (...) cuprinde în anul 2011 un număr de 3 persoane din grupul Demand management/Global Sourcing Supply Chain, dar dedicate exclusiv liniei de producție Artificial Lift. Ei raportau managerului Demand și Sourcing și aveau activități similare celor descrise în cadrul cost centrelor Demand Management și Global Sourcing".

În susținerea celor arătate, au fost prezentate numai centralizatoare ale unor e-mailuri, anexate notei explicative înregistrată sub nr.000 /2018, fără a se preciza în ce au constat efectiv serviciile și fără a fi susținute de documente justificative care să ateste că serviciile erau necesare și că au fost prestate în beneficiul X S.R.L., astfel:

- un centralizator ale unor e-mailuri având ca "subiect" pe Michael Krupitski, la care a fost atașat un comentariu privind suportul adus de Michael Krupitski, astfel: "(...) conduce divizia Surface în dezvoltarea strategiei de fabricație pentru fiecare regiune, fabrică și susține și participă la dezvoltarea inițiativelor tehnologice strategice; aprobă introducerea și dezvoltarea automatizării în procesele de asamblare/testare și aplicarea mai eficientă a uneltelor de tip "multi-tasking"; aprobă dezvoltarea și execuția bugetului de capital și standardizarea proceselor de fabricație în cadrul X; responsabil pentru toate aspectelor legate de funcția de inginerie de producție/process din cadrul fabricii, inclusiv dezvoltarea strategiei/viziunii de fabricației pentru următorii 5 ani."

Conform explicațiilor formulate, prin acest document anexat notei, contribuabilul a considerat că au fost prezentate: "(...) exemple de proiecte de investiții aprobate, propuse și revizuite de acest departament, precum și exemple de mesaje primite din SUA cu scop de clarificare/ajutor/îmbunătățire al proceselor tehnologice existente la nivelul X; pag 147-148";

- un centralizator ale unor e-mailuri în limba engleză din care rezultă doar numele a două persoane și "subiectul" Suport Artificial Lift Houston Demand Team, în baza căruia, contribuabilul a considerat că a prezentat "(...) suportul primit de la echipa de FAC demand pentru subdivizia Manufacturing, privind contracte de vânzare, proiecție de vânzări și proiecte de materiale cu mișcare lentă pag 80-82."

Din analiza informațiilor și a documentelor justificative prezentate s-a constatat că pentru cheltuielile în sumă totală de 000 lei, contribuabilul nu a prezentat documente care să ateste că sumele facturate reprezintă contravaloarea unor servicii prestate în beneficiul X S.R.L. precum și să demonstreze că serviciile au fost necesare pentru activitatea desfășurată a acesteia, sumele fiind facturate în baza unui tabel cu calcul alocare costuri către diferite entități din cadrul grupului XX, fără existența altor documente care să justifice necesitatea acestor costuri și ce au reprezentat efectiv.

Față de cele constatate, **suma de 000 lei este cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit**, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin (1) și alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 44, 48, și 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. 44/2004, art.8 și art 73 alin (1) Legea 207/2015.

De asemenea, având în vedere că din analiza documentelor prezentate în justificarea serviciilor facturate de cele trei societăți din cadrul grupului XX nu rezultă natura acestora sau rezultă doar faptul că acestea au fost alocate de la societatea mamă sau de la societățile din grup pe baza unei chei de alocare fără a se face dovada că societatea a achiziționat astfel de servicii în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, organele de inspecție fiscală au constatat că nu are drept de deducere pentru **TVA aferentă acestora** în sumă de:

- **000 lei** - TVA aferentă serviciilor facturate sub denumirea de *"Period cost", "Chargeout", "EACR Annual Recharges", "Allocations", "Regional Statutory Allocations"*,
- **000 lei** – TVA aferentă serviciilor facturate sub denumirea de *"Manufacturing", "Manufacturing technology", "Demand Managment", "NSAMF manufacturing operations"*, nefiind respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.b), art.150 alin.(2) și art.157 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept: în materia impozitului pe profit**, sunt incidente prevederile:

-art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

- art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

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

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

- pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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



- pct.49 din același act normativ:

**„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.**

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că pentru serviciile prestate de persoane nerezidente afiliate contribuabilului analiza se efectuează în funcție de părțile implicate, natura serviciilor prestate, elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii avându-se în vedere și comentariile la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital.

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

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

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

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

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

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

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

- Comentariile la art.9 din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital.

„1. Atunci cand

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

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

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

2. Atunci cand un Stat Contractant include in profiturile unei companii a acelu Stat – si le impoziteaza in consecinta – profituri pentru care o companie a celuilalt Stat Contractant a fost deja impozitata si profiturile astfel incluse sunt profituri ce ar fi fost realizate de compania primului Stat mentionat in cazul in care conditiile create intre cele doua companii ar fi fost conditii ce se creaza intre companii independente, atunci celalalt Stat va ajusta in mod corespunzator suma impozitului percept pentru aceste profituri. In determinarea acestei ajustari, se va acorda consideratia cuvenita celorlalte prevederi ale acestei Conventii si, daca este necesar, autoritatile competente se vor consulta reciproc”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că în cazul achizițiilor de servicii pentru justificarea acestor cheltuieli agenții economici trebuie să justifice că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, pentru a deduce cheltuielile cu prestările de servicii facturate de prestatori agenții economici trebuie să îndeplinească cumulativ două condiții: să justifice prestarea efectivă a acestora cu contract și alte documente cum sunt rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare, precum și necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

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

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

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit. Astfel, se reține că existența unui

contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

Totodată, conform prevederilor pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificări și completările ulterioare, date în explicarea prevederilor art.11 alin.2) din Codul fiscal:

*“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;”.*

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

**În materia taxei pe valoarea adăugată,** sunt incidente prevederile:

- art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*a) operațiuni taxabile;”.*

- art.146 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.150 alin.2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1)”;*

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că cerințele de fond și formă trebuie îndeplinite în mod cumulativ, și anume orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă unei achiziții intracomunitare de servicii, dacă achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă deține o factură și înregistrează taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea, îndeplinirea parțială a acestor condiții având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

- art.150 alin.(1) lit.b) din același act normativ:

*“1) **Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:***

*b) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.g), **dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art.153 alin.(4) sau (5)”.***

- art.157 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, prevede:

*“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) – g).”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează achiziții intracomunitare de servicii taxabile este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, având totodată și drept de deducere, însă în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în perioada 2011 – 2014, în structura cheltuielilor cu serviciile prestate de terți **X S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de 000 lei, reprezentând**

**contravaloarea serviciilor intra – grup facturate sub denumirea de "Period cost", "Chargeout", "EACR Annual Recharges", "Regional Statutory Allocations"** de către firmele J SUA, societatea Q și B, din care:

- 000 lei cheltuieli privind serviciile facturate de J SUA, pentru care a prezentat Contractului de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L sub nr.000 /2010;

- 000 lei cheltuieli privind serviciile facturate de societatea Q, pentru care a prezentat Contractul de servicii de asistență FN din data de 01.01.2011, înregistrat la X S.R.L. sub nr.000 /2011;

- 000 lei cheltuieli privind serviciile facturate de B, pentru care a prezentat Contractul de servicii de asistență FN, din data de 01.01.2013.

Toate contractele de servicii de asistență încheiate cu firmele J SUA, societatea Q și B, referitor la obiectul (serviciile), prețul tranzacțiilor (taxe), plata, evidența și documentarea costurilor, garanție, termen și reziliere etc. conțin prevederi similare, între acestea neregăsindu-se informații cu privire la tarifele serviciilor și termenele de efectuare a acestora.

**Referitor la cheltuielile în sumă de 000 lei facturate de J SUA sub denumirea de "Period cost" și "Chargeout"**, la inspecția fiscală contribuabilul a prezentat tabele de calcul anuale din care reiese că sumele facturate au rezultat din aplicarea unor cote procentuale asupra unor sume totale denumite "*Total costuri acționariat*", prezentate a fi costurile departamentelor organizate la nivelul structurii centrale a grupului XX, respectiv: management, dezvoltare și tehnologie, publicitate corporatistă, târguri de comerț, securitate globală, etică globală, resurse umane, mediu, contabilitate, mediu, relații universitare, conformitate, secretariatul corporației, etc.

Pentru justificarea costurilor repartizate de J, la inspecția fiscală au fost prezentate centralizatoare de costuri anuale, obținute în timpul controlului din baza de date a grupului, din care rezultă că suma totală a costurilor supuse repartizării către filiale se compune din salarii, bonusuri, participare la profit, taxe, asigurări, chirie/leasing, deplasări, servicii de la terți, telefonie, utilizare de date, deprecieri, fără a se justifica modul de constituire al acestora conform prevederilor contractuale, respectiv baza de constituire a costurilor directe și indirecte, precum și care au fost costurile excluse din baza de calcul (costurile cu servicii la cerere, costurile acționariatului). Nu a fost explicat nici modul de cuantificare al criteriilor de repartizare a costurilor prevăzute în contract, respectiv "beneficiul direct" sau "efortul depus", cotele procentuale utilizate în repartizarea costurilor fiind calculate prin diferite formule de calcul, utilizându-se cheile de alocare "numărul de personal" sau "cifra de afaceri", pe motiv că nu s-a putut evalua un beneficiu direct obținut de X S.R.L.

În ceea ce privește justificarea necesității achiziționării unor servicii de această natură de la J a rezultat că, în fapt, sumele facturate reprezintă costurile unor departamente ale J repartizate la nivel global sau regional către entitățile din cadrul grupului XX (inclusiv către X S.R.L.), fără a se specifica

natura serviciilor prestate și fără să rezulte că suma facturată reprezintă prețul unor servicii prestate în beneficiul X S.R.L.

Astfel, pentru cheltuielile cu servicii intra-grup de management, consultanță și asistență în sumă totală de 000 lei, echivalentul a 000 USD, contribuabilul nu a prezentat documente care prin conținutul lor să ateste că serviciile menționate au fost prestate în beneficiul X S.R.L, precum și că au fost necesare pentru activitatea desfășurată de contribuabil, sumele fiind facturate în baza unui tabel cu calcul alocare costuri aferente întregului grup X, fără să rezulte natura acestora.

Prin nota explicativă înregistrată sub nr.000 /2018 au fost solicitate contribuabilului explicații detaliate pentru fiecare centru de cost menționat și au fost prezentate explicații scrise în legătură cu aceste servicii și documente justificative cu referire în principal la:

- un e-mail din data de 13.11.2018 transmis între salariații X S.R.L., care conține o înșiruire de atașamente în limba engleză și o descriere a sprijinului acordat de departamentul Security Global”;
- descrierea activității echipelor de A, însoțită de centralizatoare ale unor e-mailuri în limba engleză transmise între salariații X S.R.L.;
- e-mailuri în limba engleză având înscrisă mențiunea ”polițe pentru licitații”;
- descrierea activității grupului de vânzări de la A, în care au fost incluse mai multe centre de cost;
- o pagină dintr-un material (broșură) în limba engleză purtând sigla X care conține și o imagine a unei expoziții organizată de X și societatea Q;
- o fotografie
- o listă a revistelor de profil în care au apărut articole despre grupul XX;
- o listă a softurilor folosite de departamentul de proiectare.

Prin e-mailul din data de 13.12.2018 X S.R.L a transmis completare la nota explicativă, însoțită de documente (e-mailuri, broșuri, situații statistice) din care nu a rezultat natura serviciilor cu denumirea de ”*Period cost*” și ”*Chargeout*”.

Din analiza cheltuielilor considerate nedeductibile pe centre de cost stabilite prin anexele 16, 18 și 19 la raportul de inspecție fiscală, rezultă:

**În ceea ce privește serviciile facturate de J SUA în sumă de 000 lei,** echivalentul a 000 USD din anexa 19 la raportul de inspecție fiscală rezultă că acestea constau în:

- „foreign casualty excess” - gestionarea programelor globale de asigurare a proprietății și de asigurarea de accidente ale grupului;
- ”Six sigma” - programul de selecție/pregătire și certificare internațională a angajaților care se ocupă cu documentarea proceselor de salvări de costuri și de îmbunătățire continuă a proceselor;
- ”Global security” - crearea unor politici și proceduri privind securitatea tehnică și creează standarde care să respecte reglementările guvernamentale și ale clienților- societatea X beneficiază de instruire/informații de ultimă ora /practici internaționale pentru a răspunde cerințelor clienților;

- "VP operations"- negocierea de contracte de investiții și oferă soluții pentru deschiderea de noi linii de producție;
- "VP business development" - supervizarea activității de dezvoltare business și de vânzări, dezvoltarea de noi clienți, și negocierile cu clienți globali;
- "VP Sales and Marketing" - promovarea întreprinderii, aduce beneficii grupului pe plan mondial;
- "Development & Technology" - cercetare, consultanță și proiecte ale ideilor pentru noile tehnologii care se implementează la nivelul diviziilor pentru a fi implementate în produsele finite. Societatea susține că această echipă a identificat anumite programe informatice de utilizat de către departamentul de design engineering;
- „Ad works” - publicitate corporatistă- broșuri, activitate multimedia, și social media;
- "Trade shows" - oferă materiale de marketing, promoții și logistică pentru expoziții de comerț, relații publice și transportul de marfă;
- " WH Executive Management" - echipe de vânzări internaționale;
- „ Marketing & Project” - cheltuieli aferente a două expoziții comerciale majore și reclama și promovarea brandului X;
- "Internațional expats & relocation/Compensation & Benefits" - mobilitate globală, compensare și beneficii – mutarea angajaților, transportul, relocarea expatriaților;
- „A IS Services/ A administration” - actualizarea politicilor și procedurilor, recrutarea, gestionarea datelor și relațiile cu angajații la nivel global;
- „Sales admin” - activitatea de vânzare pentru sub-divizia Artificial Lift;
- "Enviromental" - centru de costuri pentru mediu oferă consultanță pentru îmbunătățirea sănătății și securității la nivel mondial;
- " Secretary" - respectă legile și reglementările impuse unei companii publice și multi-naționale. O persoană semnează hotărârile AGA pentru societatea X;
- „Compliance” - controlează programele de etică globală și de conformitate vamală;
- „University relation"- recrutare universitară și publicitatea în carieră cu experiență;
- „E-Commerce” - comerț electronic – marketing electronic și întreținerea web-ului LYNX;
- „ Accounting” - contabilitatea corporației -consolidează finanțele globale;
- „Market Analysis,, - grupul de analiză a pieței, oferă date și analizele de piață la nivel înalt și fluxurile de știri în industrie.

Față de aceste cheltuieli, la inspecția fiscală s-au prezentat documente cum sunt:

Pentru costurile în sumă totală de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrelor de cost "Six sigma", "Foreign casualty excess" și "VP business development" și "VP operations" nu au fost prezentate explicații și nici documente care să justifice necesitatea și prestarea unor servicii de această natură în beneficiul X S.R.L. De asemenea, pentru centrele de cost nu au fost prezentate documente din care să rezulte modul de calcul al sumelor alocate,

cheia de alocare utilizată, procentul din total costuri repartizat către X S.R.L., respectiv componența costurilor.

Pentru costurile în sumă totală de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost "VP Sales and Marketing" au fost prezentate informații generale privind activitatea centrului de cost, fără a se prezenta documente justificative care să probeze prestarea unor servicii în beneficiul X S.R.L. de către acest departament.

Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost "Development & Technology" au fost prezentate informații diferite, în ceea ce privește descrierea activității centrului de cost. Din descrierile formulate, a rezultat că acestea conțin informații generale care nu au fost susținute de documente justificative privind prestarea unor servicii de această natură în beneficiul X S.R.L.

Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost "Ad Works" nu au fost prezentate documente justificative care să facă dovada prestării de către J a unor servicii în beneficiul X S.R.L, singurul document anexat la nota explicativă fiind o listă a revistelor de profil în care au apărut articole despre grupul XX. Mai mult, în contractul de asistență încheiat între părți nu sunt prevăzute serviciile de publicitate, iar potrivit politicii grupului XX costurile de publicitate sunt asumate de societatea-mamă în numele grupului ca un tot unitar. În această situație, cheltuielile de publicitate sunt nedeductibile fiscal la persoana controlată potrivit pct.37 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 conform cărora:

**„37. În cazul costurilor de publicitate, acestea se deduc de către acele persoane afiliate care urmează să beneficieze de pe urma publicității făcute sau, dacă este necesar, sunt alocate proporțional cu beneficiul. În situația în care costurile de publicitate sunt asumate de societatea-mamă în numele grupului ca un tot unitar, acestea sunt nedeductibile la persoana controlată.**

*La calcularea profitului, autoritățile fiscale estimează cheltuielile efectuate de persoanele afiliate cu publicitatea, proporțional cu beneficiile câștigate de aceste persoane din publicitate. Dacă un contribuabil efectuează cheltuieli cu publicitatea de care beneficiază și o persoană afiliată, se presupune că prima persoană a furnizat celei de a doua persoane servicii comerciale, proporțional cu natura și sfera serviciilor furnizate de o companie de publicitate independentă.*

*Pentru a stabili mai clar proporțiile cheltuielilor efectuate de fiecare persoană cu publicitatea, de care beneficiază două sau mai multe persoane afiliate, trebuie luate în considerare piețele pe care s-a făcut publicitatea și cota de piață a respectivelor persoane afiliate în vânzările de bunuri și servicii cărora li s-a făcut reclama”.*

Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost "Trade Shows" a fost prezentată o descriere potrivit căreia



*"Echipa Trade Show oferă tuturor segmentelor comerciale materiale de marketing, oferă promoții și logistică pentru expoziții de comerț, relațiile publice și transportul de marfă"*. Pentru aceste costuri nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a unor servicii în beneficiul societatea X.

Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost *"Marketing & Projects"* singurele documente prezentate au fost: o pagină dintr-un material (broșură) în limba engleză purtând sigla X care conține și o imagine a unei expoziții la care a participat X și o fotografie pe care este înscrisă mențiunea "...".

Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost *"WH Executive Management"* nu au fost prezentate documente justificative, simpla descriere a atribuțiilor departamentului menționat neputând face dovada prestării de către acesta a unor servicii în beneficiul X S.R.L.

Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrelor de cost *"International expats & relocation"/"Compensation & Benefits"* nu au fost prezentate documente justificative privind prestarea efectivă a unor servicii în beneficiul X S.R.L.

Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost *"A IS Services/ A administration"* a fost prezentată numai o descriere a activității acestui departament din SUA, fără documente justificative din care să rezulte serviciile de care a beneficiat efectiv X S.R.L și nici că aceste servicii îi erau necesare.

Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost *"Global security"* au fost prezentate două file anexate la nota explicativă din data de 28.11.2018, care conțin o corespondență prin e-mail din data de 13.11.2018 între doi salariați societatea X, inclusiv o descriere a sprijinului acordat de Global Security, fără a prezenta documente justificative din care să rezulte serviciile de care a beneficiat efectiv societatea X și nici că aceste servicii îi erau necesare.

Pentru costurile în sumă de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrului de cost *"Sales Admin"* contribuabilul a prezentat numai o descriere potrivit căreia *"(...) acest cost centru conține activitatea de vânzare, de cotații și de analiză globală a cererii de produse pentru sub-divizia Artificial Lift. Aceste venituri erau reflectate și în cadrul X în cadrul profit centrului 1216"*. Astfel, s-a constatat că descrierea prezentată este ambiguă (veniturile înregistrate în cadrul centrului de profit 1216 fiind veniturile realizate de X din vânzările către terți) și nu este susținută de documente care să justifice necesitatea acestor costuri, ce au reprezentat efectiv și avantajul economic oferit entității din România, respectiv că au fost aferente veniturilor impozabile realizate;

Pentru costurile în sumă totală de 000 lei (000 USD) facturate ca fiind aferente centrelor de cost denumite *"Environmental", " secretary", "Compliance", "University Relation", "E-Commerce", " Accounting" și "Market Analysis"*, au fost anexate ca documente justificative privind sprijinul acordat de

echipa de contabilitate de corporație, o situație statistică a unor e-mailuri transmise între diverse persoane, precum și e-mailuri din anul 2010 privind utilizarea unor coduri de operațiuni/conturi comune, în scopul armonizării cerințelor de raportare în cadrul grupului. De asemenea, pentru justificarea suportului acordat de echipa " *Secretary*" din SUA a fost anexată o filă care conține o statistică a corespondenței prin e-mail din anul 2010. Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele anexate nu justifică prestarea unor servicii în beneficiul X și în folosul realizării de venituri impozabile, sumele facturate fiind calculate în baza unui tabel cu calcul de alocare a costurilor către întreg grupul XX.

Având în vedere cele mai sus prezentate se reține că organele de inspecție fiscală au analizat toate documentele prezentate de societate astfel că nu se reține argumentul contestatarii potrivit căruia constatările au fost efectuate superficial fără a se efectua o analiză detaliată.

De asemenea, **se reține că prin contestație societatea grupează aceste cheltuieli pe 7 centre de cost** și susține că aceste servicii au fost facturate sub denumirile „*period Cost*” și „*Chargeout*” în baza Contractului nr.000 /2010, respectiv:

- *Global Security and Enviromental* – servicii globale de securitate, emite buletin informațional săptămânal, o pagină cu date despre HSE, servicii comune cum sunt completarea chetionarelor pentru licitații, întreținerea software pentru clienți on-line, sisteme de siguranță, securitate și mediu etc. Calificarea HSE pentru clienți este foarte importantă și obligatorie iar serviciile asigurate sunt la nivel internațional. În susținere prezintă anexa 64 constând în corespondență legată de cost center- Global Security pentru X prin care se transmite sprijinul acordat de acest departament în sensul că la data de 15.10.2014 a avut loc vizita unor persoane din cadrul sistemului pentru evaluarea securității locațiilor X, că se acordă sprijin de dezvoltare a Planului de continuitate a Afacerii pentru X, implementarea sistemului de management ISO 22301 privind continuitatea afacerii, sprijin în analiza de impact asupra afacerii, aderarea X la acest plan de continuitate a afacerii. Din acest document reiese că departamentul Global Security and Enviromental **se ocupă la nivel global cu evaluarea securității locațiilor de fabricație la nivelul grupului** inclusiv a X și dezvoltarea și implementarea Planului de continuitate a Afacerii pentru fiecare entitate din cadrul grupului, servicii de care, în situația în care ar fi fost societate independentă nu ar fi beneficiat și nici nu ar fi contractat astfel de servicii având în vedere că departamentul din cadrul societății mamă se ocupă cu astfel de evaluări în vederea stabilirii capacităților de producție care pot suporta fabricarea anumitor echipamente petroliere obținute la licitații sau aceste servicii sunt efectuate tocmai în vederea obținerii anumitor licitații de către grupul XX;

- *Development and Technology* – cercetare pentru implementarea de noi tehnologii în vederea căreia au avut loc colaborări cu furnizori de software (Inventor, Ansys, Autodesk, MODS, Matchcad) fiind identificate anumite programe informatice folosite departamentul design engineering. În acest sens

s-a obținut folosirea unei licențe în aceeași zi de mai mulți utilizatori ceea ce a condus la reducerea costului licențelor. Au avut loc colaborări cu diferite universități din SUA pentru a dezvolta noi tehnologii – spre exemplu îmbunătățirea modului de funcționare al vanelor. În susținere prezintă anexa 65 ce reprezintă o listă cu softurile utilizate de departamentul de proiectare din cadrul X și utilitatea acestora. Față de acest document se reține că în general societățile din cadrul grupului utilizează platforma IT a grupului (respectiv a diviziei din care face parte) pentru care, fie divizia, fie fiecare societate în parte din cadrul diviziei achită redevențe Licențiatorului/Licențiatorilor. Faptul că societatea din România a beneficiat de folosirea unei licențe în aceeași zi de mai mulți utilizatori ceea ce a condus la reducerea costului licențelor nu înseamnă că a contribuit direct la realizarea de venituri sau reducerea cheltuielilor cu licențele, acest aspect privește în general grupul XX, fiind direct interesat în obținerea unor licențe mai ieftine și de calitate ridicată, aceste servicii fiind apanajul strict al celor care dețin licența și a celor care o achiziționează în cazul în speță - grupul XX sau divizia din care grupului.

- *Grupul de producție* – reprezentatul acestui centru de cost se ocupă cu activitatea de mentorat către toate diviziile X privind strategii de producție și de investiții, negocierea contractelor de investiții, oferă soluții pentru deschiderea de noi linii de producție. Toate acestea sunt împărtășite către celelalte fabrici din cadrul grupului, societatea susținând că a beneficiat de un volum de investiții în perioada 2011-2014 de circa 000 USD și pentru aceste susțineri poate prezenta documente extrase din SAP. Față de cele prezentate se reține că activitatea de mentorat către toate diviziile X privind strategii de producție și de investiții, negocierea contractelor de investiții, oferirea de soluții pentru deschiderea de noi linii de producție revine acestui departament din cadrul grupului care nu face altceva decât să aplice politica grupului privind investițiile și deschiderea de noi linii de producție. Faptul că filiala din România a avut asigurată continuitatea producției și astfel realizarea unei cifre de afaceri se datorează politicii de grup/divizie care a alocat parte din licitațiile obținute în vederea fabricării echipamentelor de către societatea X în condițiile în care nu societatea X este cea care hotărăște volumul de investiții ce urmează a fi realizate nu justifică prestarea serviciilor ca fiind efectuate în beneficiul societății X.

- „*Ad Works și E-commerce, Market Analysis, Market and Project, Sales admin, Trade show, VP Sales and marketing, WH Executive Management*” – susține activitatea de relații directe cu clienții mari ai grupului, care includ partea de marketing, publicitate, participare la expoziții, întocmire documentație pentru participare la licitație, obținându-a condiții mai bune de vânzare decât dacă ar fi acționat individual. Beneficiul este creșterea veniturilor și sunt necesare business-ului din România care are în structura sa doar un angajat cu funcție de manager de vânzări. În susținere prezintă anexele 66-68 reprezentând traduceri comunicări între membrii echipei de vânzări din care rezultă modul de negociere a contractelor cu clienții globali, lista vânzărilor X în perioada 2011-2014, precum și pentru alte proiecte, corespondență privind colaborarea în

vederea definitivării documentelor unei comenzi din care reiese că echipa SUA este cea care decide locațiile unde se urmează a se realiza anumite produse, corespondența cu privire la un training, la solicitarea de oferte cu precizarea că trebuie respectate instrucțiunile pentru ofertanți, două pagini din publicații cu participarea la târguri în anul 2013. Față de aceste documente se reține că activitatea de relații directe cu clienții mari ai grupului este dezvoltată și întreținută de departamentele speciale din cadrul grupului, iar faptul că acestea sunt necesare business-ului din România care are în structura sa doar un angajat cu funcție de manager de vânzări face dovada că astfel de servicii nu sunt efectuate strict în favoarea societății din România, atât timp cât filiala societatea X nu are atribuții și responsabilități în acest sens, societatea din România având atribuții și responsabilități limitate, respectiv de fabricare a echipamentelor petroliere în funcție de capacitatea de producție pe care o deține și care a fost dezvoltată de către grup, ca urmare a obținerii licitațiilor de către departamentul specializat din cadrul grupului.

- „*Internațional expats&relocation/Compensation&benefits and Corp A Administration A Services Internațional Expats and Relocation University Relation*” - echipele A sprijină România prin sondaje privind piața forței de muncă, analiza globală a forței de muncă, dezvoltarea politicilor de A și de bonusare al angajaților, consultanță, coordonarea recrutării absolvenților de universitate, pune la dispoziția angajaților România un sistem online, se ocupă cu transferul angajaților dintr-o locație în alta și organizează relocarea/întoarcerea la locația inițială. Sunt servicii care se regăsesc în toate grupurile și asigură profitabilitatea societății ca parte a grupului. În susținere prezintă anexele 69-73 ce conțin corespondență A, planuri de stimulare-corespondență, corespondență pentru talente globale, fotografie de la evenimentul A „X Booth”, descrierea activităților A. Față de cele de mai sus se reține că filiala din România beneficiază de astfel de servicii de pe platforma A numai datorită faptului că face parte din grup în caz contrar, dacă ar fi societate independentă, ar fi nevoită să apeleze la societăți specializate care să asigure necesarul de personal specializat. De asemenea, societatea urmează planurile de stimulare/bonusare dezvoltate la nivelul grupului neavând putere de decizie în acest sens și nici în recrutarea de personal, respectiv respectiv de transferul angajaților dintr-o locație în alta și organizarea relocării/întoarcerii la locația inițială.

- „Secretary and Compliance”- se asigură de respectarea legilor și reglementărilor (SOX, SEC, Dod Frank, regulile NYSE) – activități de tip administrativ, gestionează programele de etică globală și de conformitate inclusiv investigațiile interne, de politica globală anticorupție și dezvoltă instruire în toate domeniile menționate, servicii care sunt un beneficiu direct pentru toți cei din grupul XX și oferă avantaj prin reducerea costurilor. În susținere societatea prezintă anexele 74 și 75 cu corespondență legată de suportul acordat și detalii cu privire la asistența acordată de acest centru de cost. Și în acest caz societatea urmează instrucțiunile pentru realizarea activităților de tip administrativ, programele de etică globală și de conformitate inclusiv

investigațiile interne, de politica globală anticorupție și dezvoltare instruire în toate domeniile, care reprezintă liniile politicii de grup și nu modalitățile, liniile sau procedurile instituite de societatea X.

- „Accounting an Risk Management and Treasury Department” – servicii globale de contabilitate corporație, se ocupă de negocierea contractelor de asigurare necesare business-ului grupului (termenii și condițiile) dar fiecare își achită propria poliță de asigurare, stingerea datoriilor și creanțelor între membrii grupului. Societatea prezintă anexa 76 cu corespondența legată de suportul de secretariat corporație acordat din care rezultă că în fapt, societatea respectă suportul de secretariat corporație al grupului neavând personal specializat care să țină contabilitatea, să încheie polițe de asigurare, să negocieze contracte.

Conform celor mai sus se reține că **din explicațiile și documentele prezentate nu rezultă necesitatea unor astfel de servicii și nici că societatea mamă ar fi prestat servicii în plus față de relația de afiliere existentă, în beneficiul societatea X.** Ca atare, între societățile afiliate nu pot fi deduse costuri de asemenea natură luând în considerare doar relația juridică dintre ele ținând seama că nu ar fi folosit astfel de servicii dacă ar fi fost o societate independentă.

Astfel, sunt aplicabile prevederile pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în explicitarea prevederilor art.11 alin.2) din Codul fiscal:

*“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;”*

**În ceea ce privește:**

- 000 lei cheltuieli privind serviciile facturate de societatea Q, pentru care a prezentat Contractul de servicii de asistență FN din data de 01.01.2011, înregistrat la X S.R.L. sub nr.000 /2011;

- 000 lei cheltuieli privind serviciile facturate de B, pentru care a prezentat Contractul de servicii de asistență FN, din data de 01.01.2013.

Din anexa 19 la raportul de inspecție fiscală rezultă serviciile facturate de **societatea Q**, pe 4 centre de cost, cum sunt:

- *EACR - aplicarea politicilor de A și coordonarea transferului de personal între diverse locații X, realizarea planului de personal.* Prin contestație societatea susține că aceste servicii sunt și beneficiul direct al societății din România în sensul că prin aceste servicii se asigură la standarde internaționale în acest domeniu și arată că poate prezenta documente din sistemul SAP sau din arhiva electronică. Față de argumentele contestatarei se reține că aceste servicii de A sunt asigurate de societatea afiliată la nivelul regiunii EACR și care urmează, pune în aplicare și asigură serviciile de A conform politicii de grup aplicată pentru regiunea respectivă, societatea X fiind societate din zona geografică EACR desigur că serviciile de A sunt aplicate în conformitate cu liniile strategice impuse de grup pentru zona geografică EACR.

- *EACR Treasury– UK* – ajută cu partea de trezorerie.

- *EACR Internal Audit* – aplicarea politicilor și procedurilor financiare, pregătirea bugetului cu locațiile aflate în zona geografică, raportarea rezultatelor financiare și a indicatorilor financiari pentru aria geografică.

Societatea susține că ambele tipuri de servicii (EACR Treasury– UK și EACR Internal Audit) sunt întâlnite în toate grupurile de firme societatea beneficiind de aceste servicii ceea ce îi asigură profitabilitatea și susține că poate prezenta documente din sistemul SAP sau din arhiva electronică. Față de susținerea contestatarei aceste tipuri de servicii sunt asigurate de departamente specializate constituite la nivel de grup și care coordonează activitatea serviciilor create/constituite la nivelul zonei geografice cu sarcini precise în ceea ce privește asigurarea punerii în aplicare a politicilor și procedurilor financiare, a pregătirii bugetului cu locațiile aflate în zona geografică și a indicatorilor financiari pentru aria geografică EACR, respectiv asigura raportarea rezultatelor financiare din zona geografică. În consecință, societatea X se află în zona geografică EACR și astfel urmează politicile și procedurile financiare ale societății afiliate din aria geografică și raportează datele financiare necesare bugetului și indicatorilor ce urmează a fi stabiliți pe aria geografica EACR, care la rândul acesteia raportează la nivelul grupului.

- *Legal allocation* - supervizarea contractelor de vânzări, asistență în procesul de licitație, oferă suport juridic managementului de proiect și soluționează reclamațiile clienților. Prin contestație societatea susține că beneficiul direct al societății din România este că aceste servicii se asigură la standarde internaționale în acest domeniu, iar societatea susține că poate prezenta documente din sistemul SAP sau din arhiva electronică. Așa cum s-a precizat mai sus supervizarea contractelor de vânzări, asistență în procesul de licitație, oferirea de suport juridic managementului de proiect și soluționarea reclamațiile clienților se realizează de societatea afiliată din cadrul grupului care se ocupă cu efectuarea acestor servicii la nivelul zonei geografice EACR din cadrul grupului. Ca urmare, societatea X nu participă la supervizarea contractelor de vânzări și nici la acordarea de asistență în procesul de licitație, iar în ceea ce privește oferirea de suport juridic managementului direct și soluționarea

reclamațiilor clienților nu au fost prezentate documente din care să rezulte că managementul direct al societatea X a beneficiat de un astfel de suport juridic sau că a fost acordat suport juridic în cazul reclamațiilor unor clienți. Mai mult, se reține că astfel de servicii se asigură la nivel de grup, respectiv la nivelul zonei geografice din cadrul grupului (cum este cazul EACR) în vederea punerii în aplicare a liniilor strategice generale sau adaptate la zona geografică a politicii grupului în ceea ce privește organizarea licitațiilor, vânzările și asigurarea suportului juridic managementului direct și soluționării reclamațiilor clienților și aplicându-se procedurile dinainte stabilite și implementate.

De asemenea, din anexa 18 la raportul de inspecție fiscală rezultă serviciile facturate de **B**, pe 14 centre de cost, cum sunt:

- *PMO-EACR și BPL-EACR* – informații despre modul de organizare IT Corporație pentru care la inspecția fiscală nu au fost prezentate documente. Prin contestație societatea susține că aceste servicii deserveșc facțiuni strategice și sunt întâlnite în toate grupurile de firme societatea beneficiind de aceste servicii ceea ce îi asigură profitabilitatea arătând că poate prezenta documente extrase din sistemul SAP sau arhiva electronică. Așa cum s-a precizat și mai sus în general societățile din cadrul grupului utilizează platforma IT a grupului (respectiv a diviziei din care face parte sau a zonei geografice EACR) pentru care, fie divizia, fie societatea responsabilă pe zonă ori fiecare societate în parte din cadrul diviziei/zonă achită redevențe Licențiatorului/Licențiatorilor. Faptul că societatea din România a beneficiat de folosirea acestei platforme pentru care se achită redevențe Licențiatorului iar potrivit Contractului de servicii de asistență încheiat cu B la data de 01.01.2013, în care la art.1.3 lit.e) sunt prevăzute doar servicii de asistență în domeniul tehnologiei informației constând în menținerea și îmbunătățirea aplicațiilor software pentru întreprinderi și a sistemelor de operare, asistență de sistem și software al rețelelor globale de calculatoare, coordonarea comunicării datelor etc. relevă faptul că societatea din România beneficiază de rețeaua globală de calculatoare și de aplicațiile implementate la nivelul grupului (global) având posibilitatea doar a utilizării acesteia și respectării normelor și regulilor impuse nedispunând de rețea IT proprie pe care să o utilizeze în funcție de aplicațiile proprii implementate. Faptul că filiala din România utilizează un astfel de sistem IT nu conduce în mod automat la creșterea beneficiilor societății, atât timp cât inclusiv produsele finite fabricate sunt repartizate de departamentele specializate din cadrul grupului/diviziei/zonă ca urmare a obținerii licitațiilor sau comenzilor de la diverși clienți.

— *EXIM* – are în vedere importurile și exporturile și exporturile din regiunea EACR, gestionează logistica și aprovizionarea, ține cursuri pe partea de conformitate. La inspecția fiscală a prezentat o pagină ce conține o statistică a unor e-mail-uri (în limba engleză). Nu au fost prezentate documente care să ateste prestarea efectivă a serviciilor.

- *Anas Haykal Logistic* – aprovizionarea și managementul contractelor de logistică din cadrul EACR, asigură verificarea și auditul facturilor de transport. La inspecția fiscală s-au prezentat: un e-mail din anul 2011 între salariații X, o

broșură în limba engleză transmisă de un angajat al X către manageri din conducerea firmei, o broșură privind evoluția prețurilor la materiile prime, precum și explicații generale. Nu au fost prezentate documente care să ateste prestarea efectivă a serviciilor.

Față de cele precizate, prin contestație este prezentat departamentul Logistica și LEXIM care se ocupă cu aprovizionarea și managementul contractelor de logistică din cadrul EACR, inițierea programelor de îmbunătățire continuă, noi furnizori și remanierea contractelor cu furnizorii existenți, verificarea și auditul facturilor de transport prin sistemul Nivision (sistem implementat de Logistica EACR), iar funcția LEXIM este foarte importantă în asigurarea conformității cu legislația UE și are în vedere importurile și exporturile din regiunea EACR, asigură cursuri de conformitate cu regulile de import/export. Societatea susține că aceste servicii deservește facțiuni strategice și sunt întâlnite în toate grupurile de firme societatea beneficiind de aceste servicii ceea ce îi asigură profitabilitatea.

În susținere prezintă documente în limba engleză cum sunt: corespondența legată de LEXIM (anexa 55), corespondență și D pentru transport local România 2011-2013 (anexa 56), corespondență legată de Global transport cu detalii privind E (anexa 57) și anexele 58 și 59 – corespondență legată de Logistica EACR .

Față de cele prezentate se reține că astfel de **servicii sunt efectuate de societatea din cadrul EACR – grupul XX** în sensul aprovizionării și managementului contractelor de logistică din cadrul EACR, inițierea programelor de îmbunătățire continuă, noi furnizori și remanierea contractelor cu furnizorii existenți, verificarea și auditul facturilor de transport prin sistemul implementat de Logistica EACR, iar funcția LEXIM asigură conformitatea cu legislația UE și are în vedere importurile și exporturile din regiunea EACR, fiind servicii care privesc indirect și societatea X care face parte din regiunea EACR însă, care sunt prestate în vederea respectării legislației în ce privește importurile și exporturile din cadrul regiunii EACR, societatea din România neavând nevoie de astfel de servicii atât timp cât acestea sunt asigurate de societatea din cadrul EACR. Astfel, având în vedere că EACR face parte din grupul XX, divizarea acestuia pe regiuni geografice are ca scop respectarea, aplicarea și realizarea politicii de grup, respectiv chiar adaptată la zona geografică EACR. Ca urmare, nu se poate reține argumentul conform căruia aceste servicii ar contribui la asigurarea profitabilității societății, atât timp cât profitabilitatea acesteia depinde, în principal, de comenzile transmise de societățile din cadrul grupului XX câștigate la licitații sau de comenzile asigurate de societatea specializată din cadrul zonei geografice EACR, aceasta neavând putere de decizie în ceea ce privește numărul de comenzi executate sau cu privire la natura serviciilor necesare.

- GDRP – program global de dezvoltare rotațională oferit de grup pentru dezvoltarea angajaților de care beneficiază și angajații societății din România. La inspecția fiscală societatea a prezentat corespondență prin e-mail din 15.11.2018 între doi angajați ai acesteia fără să fie prezentate explicații privind



persoanele care au participat, perioada în care au fost prestate serviciile, locul prestării, instruirile efectuate.

- EACR A – echipa regională A ce are ca scop aplicarea politicilor și procedurilor de A, coordonarea transferurilor de personal între diferite locații ale grupului XX urmărește și realizează planul de personal. Nu au fost prezentate documente justificative.

Prin contestație societatea prezintă departamentul Resurse umane EACR care se ocupă cu servicii de consiliere și consultanță pentru angajații corporativi ai EACR, programul global de instruire, servicii care deservește facțiuni strategice și sunt întâlnite în toate grupurile de firme societatea beneficiind de aceste servicii ceea ce îi asigură profitabilitatea. În susținere prezintă anexa 60 cu exemple de corespondență internă cu privire la suport GRDP EACR – „*meeting confirmation*” și susține că poate prezenta și alte documente. Conform celor prezentate de însăși contestatara reiese că departamentul A EACR din cadrul B se ocupă de servicii de consiliere și consultanță pentru angajații corporativi ai EACR și programul global de instruire care deservește facțiuni strategice aceste servicii fiind asigurate de o societate din cadrul zonei geografice EACR în funcție de necesitățile fiecărei facțiuni.

- EACR Management – o persoană s-a implicat 50% din timpul său în operațiunea de deschidere și dezvoltare a centrului de servicii financiare din România (angajare personal, parteneriat cu afaceri locale, rezolvarea problemelor apărute). La inspecția fiscală s-au prezentat e-mail-uri în limba engleză sau numai un centralizator al e-mail-urilor, iar explicațiile erau generale și nu au fost prezentate documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor în favoarea societății din România.

- Advisor Tax Group – gestionarea impactului impozitului țărilor EACR, revizuirea declarațiilor fiscale și aprobă plățile de taxe, acordă consiliere fiscală și în stabilirea prețurilor de transfer, sprijină echipa de vânzări Surface din cadrul EACR. Nu au fost prezentate documente care justifice prestarea unor astfel de servicii în favoarea societății din România.

Prin contestație societatea prezintă departamentul Financiar, consultanță fiscală, training-uri financiare și dezvoltare în domeniul financiar prin care se recunoaște că o persoană în calitate de Director financiar de Corporație s-a implicat 50% din timpul propriu cu deschiderea și dezvoltarea centrului de servicii financiare din România. De asemenea, arată că managerul de taxe care gestionează impactul impozitului asupra țărilor EACR revizuirea declarațiilor fiscale și aprobă plățile de taxe, stabilește prețurile de transfer, iar o persoană calificată ca black-belt este responsabil de acțiunile de îmbunătățire a proceselor financiare, de reducere a costurilor și îmbunătățirea performanțelor ce presupune maparea/prezentarea/analiza practicilor existente și implementarea acestora, extinde baza de date folosită de grupul de financiar pentru evidența contractelor etc. Beneficiul direct al societății din România a fost proiectul de deschidere a grupului de contabilitate din București. În susținere prezintă anexa 63 care constă în corespondență legată de Support EACR Tax și Support EACR Trezorerie.

Din cele prezentate reiese că centrul de servicii financiare din România (angajare personal, parteneriat cu afaceri locale, rezolvarea problemelor apărute) a fost realizat de o persoană din cadrul corporației răspunzătoare cu aceste servicii pe zona geografică EACR astfel că societatea din România funcționează din punct de vedere al organizării și raportării financiare conform politicii de grup implementată la nivelul zonei geografice EACR societatea beneficiind de suportul EACR Tax și Trezorerie în condițiile în care dacă ar fi fost societate independentă nu ar fi beneficiat de astfel de servicii.

- Legall Allocations – supervizează contractele de vânzare, acordă asistență în procesul de licitație, oferă suport legal managementului de proiect, soluționează plângerile clienților. Au fost prezentate documente – e-mail-uri al căror conținut este majoritar „confidențial”, explicațiile au caracter general și nu au fost prezentate documente din care să rezulte că au fost prestate servicii în beneficiul X.

Prin contestație societatea prezintă Departamentul juridic – servicii de supervizarea contractelor de vânzări, asistență în procesul de licitație pentru toate diviziunile, analiza sesizărilor clienților care deservește facțiuni strategice și sunt întâlnite în toate grupurile de firme susținând că beneficiază de aceste servicii ceea ce îi asigură profitabilitatea. În susținere prezintă anexele 61 și 62 constând în corespondență legată de cerere de informații urgente din partea controlului fiscal cu conținutul „majoritar confidențial”. Față de cele mai sus prezentate se reține că departamentul juridic din cadrul B se ocupă de soluționarea problemelor juridice din zona geografică EACR aparținând grupului XX. Astfel, nu au fost prezentate documente din care să rezulte că societatea din România a beneficiat de astfel de servicii, suplimentare față de relația de afiliere.

- HSE- implicarea prin vizitarea cu scop de audit în vederea stabilirii și identificării problemelor apărute și luarea măsurilor pentru asigurarea sănătății și securității în muncă, analizează performanțele HSE ale locațiilor. Investighează incidentele HSE și dezvoltă procedurile de soluționare a acestora, și analizează performanțele HSE ale locațiilor. Nu au fost prezentate documente, iar explicațiile sunt generale.

Prin contestație societatea prezintă același departament HSE cu aceleași sarcini susținând că poate prezenta documente din sistemul SAP, beneficiul societății fiind asigurarea de standarde internaționale în ce privește asigurarea sănătății și a securității în muncă. Față de aceste susțineri se reține că aceste servicii sunt prestate de către societatea din cadrul grupului care răspunde de zona EACR, toate țările din această zonă urmând instrucțiunile și liniile politicii de grup care sunt puse în aplicare prin intermediul departamentului HSE din cadrul B.

- CAYMAN -la inspecția fiscală nu au fost prezentate explicații cu privire la natura acestor servicii facturate.

La contestație societatea susține că noțiunea de CAYMAN – deservește facțiuni strategice din cadrul grupului și este întâlnită în toate grupurile de firme societatea beneficiind de aceste servicii ceea ce îi asigură profitabilitatea.

Față de susținerile societății nu rezultă cu claritate natura acestor servicii dar reiese faptul că deservește facțiuni strategice din cadrul grupului. Ca o consecință, societatea din România nu a beneficiat de astfel servicii.

- *Centura neagră* – are ca scop asigurarea coordonării echipelor locale, gestionarea proiectelor regionale de îmbunătățire a eficienței de lucru între locații. La inspecția fiscală nu au fost prezentate documente, iar explicațiile au fost generale.

De asemenea, prin contestație nu au fost prezentate nici explicații și nici documente care să justifice prestarea acestor servicii în beneficiul X.

Ca urmare a celor de mai sus se reține că profitabilitatea societății X depinde în principal de comenzile transmise de societățile din cadrul grupului XX câștigate la licitații sau de comenzile asigurate de societatea specializată din cadrul zonei geografice EACR, societate/societăți afiliate care asigură și toate serviciile mai sus enumerate pe zona geografică EACR astfel că, având responsabilități limitate la fabricarea echipamentelor petroliere societatea nu are comportamentul unei societăți independente.

În calitate de filială a grupului XX și făcând parte din zona geografică EACR activitatea economică a acesteia se realizează și se dezvoltă în funcție de cerințele grupului și a zonei geografice EACR, iar pentru aceasta societatea X beneficiază de serviciile asigurate de societatea mamă sau de societăți din cadrul grupului care răspund de zona EACR din cadrul grupului XX.

Or, din punct de vedere al legii fiscale astfel de cheltuieli care sunt facturate în baza relației de afiliere de către societatea mamă sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit aceste trebuind a fi suportate la nivelul societății mamă, iar serviciile facturate de cele două societăți din cadrul grupului XX care răspund de zona geografică EACR de asemenea, sunt facturate în baza relației de afiliere și nu în baza contractelor încheiate.

Se reține că pentru acestea societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că a beneficiat de astfel de servicii, altele decât cele care decurg din relația de afiliere, dimpotrivă a recunoscut pentru o parte dintre acestea că sunt prestate pentru întreaga zonă EACR, respectiv că „*deservește facțiuni strategice din cadrul grupului*”.

În acest sens sunt incidente prevederile pct.49 din HG nr.44/2004 care face trimitere la prevederile art.9 din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital conform cărora:

„1. ***Atunci cand***

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

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

***si in ambele cazuri se creaza sau se impun conditii între cele doua companii in relatiile comerciale sau financiare pe care le au acestea,***

conditii ce difera de cele ce s-ar fi creat între companii independente, atunci toate profiturile ce s-ar fi acumulat la una dintre companii in lipsa acestor conditii, dar din cauza acestor conditii nu s-au realizat, pot fi incluse in profiturile companiei si impozitate in consecinta”.

Referitor la cheltuielile cu serviciile în sumă de 000 lei facturate de societatea Y SUA cu titlu ”Manufacturing”, ”Manufacturing technology”, ”Demand Management”, ”NSAMF manufacturing operation”, înregistrate în baza facturilor emise de J SUA, pentru care a fost prezentat Contractului de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010, înregistrat de X S.R.L sub nr. 000 /2010.

Conform prevederilor punctului 1.3 din acest contract, prestatorul se angajează să ofere asistență X S.R.L în următoarele domenii:

- marketing și vânzări Internaționale;
- contabilitate și finanțe;
- management în domeniul planificării;
- fiscal și juridic;
- tehnologia informației;
- management în domeniul resurselor umane;
- asistență profesională (negociere și coordonare software de inginerie, crearea animațiilor, controlul bazei de date globale de inginerie, stabilirea procedurilor de sudare și prezentarea specificațiilor pentru testele de calificare a pieselor, furnizarea de servicii de inginerie, proiect SAP, proiectare/design în PLM și specificațiile materialelor, furnizarea de asistență tehnică unităților de producție pentru vânzările către clienți);
- asistență pentru achiziții publice (sourcing strategic);
- alte tipuri de servicii de asistență, după caz, care sunt legate de industria serviciilor petoliere.

În prevederile contractuale nu se regăsesc informații cu privire la tarifele serviciilor și termenele de efectuare a acestora, fapt care nu ar fi fost acceptat într-o tranzacție cu o persoană independentă.

Din analiza facturilor emise de J SUA a rezultat că documentele conțin simple mențiuni: ”Manufacturing”, ”Manufacturing technology”, ”Demand Managment”, ”NSAMF manufacturing operations”, fără alte detalii privind natura serviciilor prestate, modul de stabilire sau referiri la serviciile prevăzute în cadrul Contractului de servicii de asistență FN din data de 01.01.2010.

La inspecția fiscală contribuabilul a prezentat situații centralizatoare anuale (2011 – 2014) potrivit cărora sumele facturate au reprezentat parte din costurile înregistrate de J alocate firmei X S.R.L utilizând criteriul ”*timpul petrecut*”. Astfel, cheltuielile cu serviciile facturate de J SUA în perioada 2011-2014, în sumă totală de 000 lei, echivalentul a 000 USD au reprezentat costuri alocate pe următoarele centre de cost:

- 000 lei (000 USD)- sumă alocată din centrul de cost cu denumirea ” *Demand Management* ”;

- 000 lei (000 USD) - sumă alocată din centrul de cost cu denumirea "Manufacturing technology";
- 000 lei (000 USD) - sumă alocată din centrul de cost cu denumirea „NSAMF manufacturing operations”;
- 000 lei (000 USD) - sumă alocată din centrul de cost cu denumirea "Manufacturing".

Conform răspunsului formulat la nota explicativă din data de 28.11.2018 contribuabilul a prezentat o descriere a "centrelor de cost" (departamente) din cadrul diviziei SUA de la care X S.R.L. a primit servicii cât și natura serviciilor primite, astfel:

- centrul de cost "**Demand management**" (...) *Grupul de analiză a cererii se ocupă cu a) Planificarea Cererii – asigură suport departamentelor de vânzări și planificare. Managementul cererii se ocupă cu preluarea cifrelor din vânzări și detalierea lor la nivel de piesă/bucată pentru fiecare linie de produs. Ei combină forecastul (previzionatul) cu portofoliul de comenzi existent și le gestionează pe ambele; b) Managementul Stocurilor – se ocupă cu inventarul lunar (stocurile lunare); c) Planificarea capacității la nivel global – revizuieste capacitatea la nivel global pentru a atribui comenzi fabricilor astfel încât acestora să li se atribuie o încărcare realistă și ciclurile de fabricație (de la aprovizionare la livrare) să fie reduse.*

*Fabricile din România au beneficiat în mod direct de sprijinul acestei echipe, care s-a asigurat că încărcarea este optimă de fiecare dată și că nu lucrăm sub capacitate, generând pierderi financiare sau cheltuieli. Activitatea acestui CC aduce beneficii subsidiarelor din străinătate prin reducerea costurilor și a lead time-ului (timpul de la comanda la livrare). Scăderea costurilor duce la creșterea marjei de profit pentru subsidiarele din străinătate, iar reducerea timpului de livrare duce la recunoașterea mai rapidă a veniturilor. Activitatea acestui CC duce de asemenea la îmbunătățirea/perfecționarea produselor și a calității activității de service. Acest CC gestionează cheltuielile în paralel cu menținerea constantă a standardelor companiei. "*

- centrul de cost "**Manufacturing Technology**", „(...) Acest CC răspunde de tehnologia fabricației la nivel global pentru divizi a X. Include proiectarea fabricilor cum ar fi planul de amplasare al echipamentelor pentru o eficiență optimă, cheltuielile de investiții/selecția echipamentelor, îmbunătățirea procesului, achiziția de echipamente, planificarea de noi facilități de producție. Echipa se mai ocupă și cu implementarea recomandărilor venite de la departamentul de Safety (Protecția Muncii). Standardizarea proceselor este scopul principal al echipei, precum și reducerea costurilor.

*Fabricile din România au fost în perioada 2011-2014 principalul beneficiar de investiții din cadrul diviziei Surface, înregistrând investiții record în valoare de 000 usd, investiții ce au ajutat la extinderea capacității de producție a fabricilor și implicit a cifrei de afaceri. Echipa de Manufacturing Tehnology a fost cea care a conceput aceste inițiative, a participat la pregătirea documentației pentru aprobarea proiectelor de investiții de către Corporația X și a aprobat la nivel de divizie aceste proiecte. "*

- centrul de cost **"NSAMF Manufacturing Operation"** „Acest cost centru oferă suport activității de manufacturare din divizia Surface pentru NSAMF. Se ocupă cu dezvoltarea strategiilor pentru fiecare fabrică în parte, strategii legate de: portofoliu de produse, politica de investiții, bugetarea și planificarea vânzărilor și a producției. Ei analizează cererea de produse și planifică capacitățile de încărcare și nevoile de personal în fiecare fabrică. Joacă un rol cheie în dezvoltarea personalului și accesul acestuia către poziții cheie în organizație manager de fabrică, manager de materiale, etc. Este implicat în proiecte majore și coordonează umplerea capacităților de producție în fiecare fabrică, balansează cu utilizarea subcontractorilor în caz de supra încărcare a fabricilor”.

- centrul de cost **"Manufacturing"** - "(...) cuprinde în anul 2011 un număr de 3 persoane din grupul Demand management/Global Sourcing Supply Chain, dar dedicate exclusiv liniei de producție Artificial Lift. Ei raportați managerului Surface Demand și Sourcing și aveau activități similare celor descrise în cadrul cost centrelor Demand Management și Global Sourcing”.

**În susținere societatea a prezentat la inspecția fiscală** centralizatoare ale unor e-mailuri, anexate notei explicative, fără a se preciza în ce au constat efectiv serviciile și fără a fi susținute de documente justificative care să ateste că serviciile erau necesare și că au fost prestate în beneficiul X S.R.L., astfel:

- un centralizator ale unor e-mailuri având ca "subiect" pe ...., la care a fost atașat un comentariu privind suportul adus de ..., astfel: "(...) conduce divizia Surface în dezvoltarea strategiei de fabricație pentru fiecare regiune, fabrică și susține și participă la dezvoltarea inițiativelor tehnologice strategice; aprobă introducerea și dezvoltarea automatizării în procesele de asamblare/testare și aplicarea mai eficientă a uneltelor de tip "multi-tasking"; aprobă dezvoltarea și execuția bugetului de capital și standardizarea proceselor de fabricație în cadrul X; responsabil pentru toate aspectelor legate de funcția de inginerie de producție/process din cadrul fabricii, inclusiv dezvoltarea strategiei/viziunii de fabricației pentru următorii 5 ani.

Conform explicațiilor formulate, prin acest document contribuabilul a considerat că au fost prezentate: "(...) exemple de proiecte de investiții aprobate, propuse și revizuite de acest departament, precum și exemple de mesaje primite cu scop de clarificare/ajutor/îmbunătățire al proceselor tehnologice existente la nivelul X; pag 147-148”;

- un centralizator ale unor e-mailuri în limba engleză din care rezultă doar numele a două persoane și "subiectul" Suport Artificial Lift Demand Team, în baza căruia, contribuabilul a considerat că a prezentat "(...) suportul primit de la echipa de FAC demand pentru subdivizia Artificial Lift (cc Manufacturing), privind contracte de vânzare, proiecție de vânzări și proiecte de materiale cu mișcare lentă pag 80-82.”

Prin contestație societatea susține că aceste servicii po fi grupate în două categorii:

- servicii oferite de grupul Corporație (oferite tuturor diviziilor);

- servicii oferite doar de divizia Surface (de tipul FAC) din care fac parte și serviciile de proiectare și asigurarea calității.

Servicii oferite de Divizia Surface pot fi grupate în categoriile:

- proiectare și asigurarea calității care include mai multe centre de cost descrise la pct.1.1.;

- aprovizionarea și cererea globală, mai specific "Demand Management", "Manufacturing" și „Global Sourcing”;

- Suport Producție- mai specific "NSAMF manufacturing operations”.

Societatea susține că în anexa 78 la contestație sunt prezentate detalii cu privire la activitățile pe fiecare centru de cost. Din analiza acestei anexe reiese că sunt prezentate detalii cu privire la Grupul de aprovizionare și cerere globală pentru care sunt prezentate detalii identice cu cele pentru centrul de cost "Demand management", respectiv detaliile prezentate în nota explicativă cu privire la centrul de cost "Manufacturing Technology" și centrul de cost "NSAMF Manufacturing Operation". De asemenea, **se arată că aceste costuri sunt de natura FAC, respectiv sunt costuri de producție**, incluse în costul standard al produsului finit, iar adaosul se aplică asupra costului standard care cuprinde și cheltuielile de natura FAC generând astfel venituri impozabile.

De asemenea, în anexă este prezentat un e-mail din 13.11.2018 cu un attachments „Confidențial” suport:

*”- conduce divizia Surface în dezvoltarea strategiei de fabricație pentru fiecare regiune, fabrică și susține și participă la dezvoltarea inițiativelor tehnologice strategice;*

*- aprobă introducerea și dezvoltarea automatizării în procesele de asamblare/testare și aplicarea mai eficientă a uneltelor de tip "multi-tasking”;*

*- aprobă dezvoltarea și execuția bugetului de capital și standardizarea proceselor de fabricație în cadrul X;*

*- responsabil pentru toate aspectelor legate de funcția de inginerie de producție/process din cadrul fabricii, inclusiv dezvoltarea strategiei/viziunii de fabricației pentru următorii 5 ani”.*

De asemenea, prin contestație societatea prezintă un tabel pentru 3 departamente:

- departamentul de aprovizionare și cerere globală (centrul de cost "Demand management") – se ocupă cu planificarea cererii, asigură suport departamentelor de vânzări și planificare și managementul cererii (managementul stocurilor inventarul lunar, planificarea capacității la nivel global – revizuieste capacitatea globală pentru a atribui comenzi fabricilor care să aibă o încărcare realistă). Fabricile din România au beneficiat de încărcarea cu comenzi optimă fără a se lucra sub capacitate și reduce timpul de la comandă la livrare. În susținere prezintă anexa 79 – corespondență legată de suport Artificial Lift – Demand Team. Din anexa 79 rezultă că acest document a fost prezentat și la inspecția fiscală reprezentând un centralizator de e-mailuri în limba engleză din care rezultă doar numele unei persoan și "subiectul" Suport Artificial Lift Demand Team, în baza căruia se solicită să se prezinte toate corpurile de pompe fabricate în Romania care au fost revizuite de echipa A în

special din vizibilitatea stocurilor, precum și solicitări de informații cu privire la țintele și proiectul SMI.

- departamentul Investiții Manufacturing Technology - răspunde de tehnologia de fabricație la nivel global pentru Divizia Surface și se ocupă și cu implementarea recomandărilor de la Departamentul Safety (protecția muncii). Fabricile din România au fost în perioada 2011-2014 principalul beneficiar de investiții din cadrul Diviziei și susține că poate depune documente extrase din sistemul SAP în acest sens.

- departamentul Producție Manufacturing & Operation - oferă suport activității de manufacturing din Divizia Surface pentru NSAMF, dezvoltă strategii pentru fiecare fabrică în parte legate de portofoliul de produse, politica de investiții, bugetarea și planificarea vânzărilor și a producției, se implică în dezvoltarea personalului. Societatea susține că aceste costuri „FAC” sunt incluse în costul standard al produsului finit și în cazul livrărilor intercompany adaosul comercial se aplică asupra costului standard generând astfel venituri impozabile astfel că recuperarea acestor cheltuieli se efectuează pe baza veniturilor realizate. Societatea susține că poate prezenta în susținere documente extrase din sistemul SAP.

Față de cele prezentate în contestație se reține că societatea susține că aceste cheltuieli sunt strict legate de fabricarea echipamentelor petroliere, că sunt incluse în costul standard de fabricație și sunt aferente veniturilor realizate din vânzarea produselor finite.

Organul de soluționare a contestației reține că **deși argumentele societății sunt în sensul că aceste cheltuieli sunt cuprinse în costul standard al produselor finite nu prezintă documente din care să rezulte acest fapt, respectiv calculații ale costurilor standard pe fiecare echipament fabricat din care să rezulte elementele de cost din care se compune acesta și respectiv dacă în cadrul acestor elemente se regăsesc și cheltuielile facturate de cele patru departamente din cadrul societatea J SUA.**

Totodată, se reține că, faptul că fabricile din România au beneficiat de încărcarea optimă cu comenzi fără a se lucra sub capacitate și a fost redus timpul de la comandă la livrare, că fabricile din România au fost principalul beneficiar de investiții din cadrul Diviziei, respectiv că acestea au beneficiat din partea departamentului „Producție Manufacturing & Operation” de suport pentru activitatea de manufacturing din Divizia Surface pentru NSAMF, de strategii dezvoltate pentru fiecare fabrică în parte legate de portofoliul de produse etc. se datorează că aceasta face parte din grupul XX și pentru toate licențele – desene, specificații de producție, tehnologiile utilizate etc. societatea are încheiat Contract de Licență-Tehnologie cu societatea J SUA pentru care achită taxă de licență, respectiv redevență calculată ca procent din prețul net de vânzare a produselor fabricate la care s-au utilizat Licența/Licențele .

În Contractul de Licență-Tehnologie din 01.10.2007 încheiat cu societatea J SUA, la pct.5.2 și 5.3 se prevede:

**„Un produs se consideră fabricat, produs sau construit de X dacă produsul vândut este achiziționat de la un producător independent care a**



**fabricat sau construit produsul conform specificațiilor X. Dacă în vederea fabricării produsului vândut se utilizează piese achiziționate de la o companie afiliată cu Licențiatul, vânzarea se consideră vânzare de produs fabricat dacă operațiunile realizate sunt substanțiale și se consideră în general „proces de producție. [...].**

5.3. Licențiatorul va stabili producția totală și Prețul net de vânzare al produselor fabricate și/sau vândute utilizând informațiile tehnice, cunoștințele și serviciile licențiate în fiecare trimestru, cât și suma redevenței datorate pentru perioada respectivă. [...] Produsele pentru care se datorează redevența se consideră vândute la facturare – sau dacă nu sunt facturate, la expediție sau livrare”.

Astfel, așa cum s-a menționat mai sus societatea din România își desfășoară activitatea de manufacturing în funcție de capacitatea de producție creată și dezvoltată de grupul XX, își desfășoară activitatea pe baza licențelor de marcă și tehnologii asigurate de Licențiator, investițiile ce au avut loc în cadrul fabricilor din România sunt stabilite de grup fie direct, fie prin intermediul societăților care răspund de zona geografică EACR sau divizia din care face parte, comenzile sunt asigurate de grup în urma licitațiilor sau a negocierilor cu clienții, asigurarea termenelor de fabricație și a calității produselor finite și strategiile de dezvoltare pentru fiecare fabrică din România sunt realizate tot ca urmare a intervenției grupului prin societățile sale specializate care asigură suport pentru activitatea de manufacturing din Divizia Surface care vizează toate domeniile cerute de activitatea desfășurată (financiar, aprovizionare, A, vânzare, management, HSE etc).

Astfel, având în vedere cele mai sus prezentate societatea X nu poate avea comportamentul unei societăți independente, de sine stătătoare și deci nu poate deduce la calculul impozitului pe profit orice cheltuieli ci numai cele strict legate de activitatea de producție echipamente petroliere în funcție de costul standard stabilit de comun acord cu societatea mamă sau societățile din cadrul Diviziei Surface din grupul XX.

Astfel, întrucât societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că în costurile standard ale produselor finite sunt incluse și cheltuielile cu serviciile departamentelor analizate facturate de societatea mamă, respectiv că aceste servicii au fost facturate suplimentar față de relația de afiliere nu se pot reține argumentele contestatarei.

Ca urmare, se va respinge contestația pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli.

**În ceea ce privește TVA în sumă de 000 lei și în sumă de 000 lei aferentă acestor servicii**, se reține că societatea nu face dovada cu documente că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Conform prevederilor legale incidente persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează achiziții intracomunitare de servicii taxabile este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții,

având totodată și drept de deducere, însă în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA, atât a taxei colectate.

Conform acestor prevederi legale, se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, este condiționată de îndeplinirea cerințelor stabilite la art.145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal care prevăd respectarea cerințelor de fond și de formă.

Astfel, se reține că cerința de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții prezente sau viitoare, care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fiind reglementată la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens este și Decizia nr.000 /2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, Decizia civilă nr.000 /2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.000 /2013, stipulează că:

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

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

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

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

Astfel, se reține că, în conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145-147<sup>1</sup> taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva **persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin.1) lit.b) – g) din Codul fiscal**, iar potrivit art.150 alin.(1) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.g) este obligată la plata taxei dacă aceste servicii sunt

prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art.153 alin.(4) sau (5) din Codul fiscal.

Totodată, se reține că, în conformitate cu prevederile stipulate la pct.82 alin.4) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI *Taxa pe valoarea adăugată* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, *„înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.[...]*”

Din interpretarea acestor prevederi legale, se reține că persoana impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și drept de deducere, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

Nefiind justificată cu documente achiziția acestor servicii în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă acestor servicii.

**De asemenea, se reține că prevederile art.168 lit.c) din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, stipulează că „În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:**

*(c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);”*

Art.2 alin.(1) lit.b.i) din același act normativ prevede:

*“(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:*

*(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:*

*(i) o persoană impozabilă care acționează ca atare sau o persoană juridică neimpozabilă, în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare și care nu poate beneficia de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282 - 292 și care nu este reglementată de articolul 33 sau 36;”*

La art.178 din Directiva 2006/112/CE se prevede:

**“Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:**

*(c) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (c), în ceea ce privește achiziția intracomunitară de bunuri, aceasta are obligația de a include în*

*declarația privind TVA prevăzută la articolul 250 toate informațiile necesare pentru calcularea valorii TVA datorate pentru achizițiile sale intracomunitare de bunuri și are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3 - 5;*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că acestea reglementează dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor intracomunitare însă, la art.273 din Directiva de TVA, se prevede:

*“Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor”.*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că legislația internă, în speță Codul fiscal și Normele de aplicare a acestuia, reglementează dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor intracomunitare așa cum s-a prezentat la *“temeiul de drept”* în sensul că persoana impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și drept de deducere, **în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal** prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, atât pentru operațiuni interne, cât și pentru operațiuni intracomunitare, în condițiile în care legea fiscală internă prevede îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, de formă și de fond, nerealizarea uneia dintre acestea conducând la pierderea dreptului de deducere a TVA. Astfel, nefiind justificată cu documente achiziția acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile ale societății în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă acestor servicii.

**În ceea ce privește invocarea de către contestatară a Cauzelor C-110/94 INZO, C-124/12 AES-3C Maritza East 1 Eood, C-26/12 PPG Holdings, C-437/06 Securenta, C-435/05 Investrand, precizăm următoarele:**

Legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, prin Tratatul de Aderare, iar țara noastră **s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar**, inclusiv Deciziile Curții Europene de Justiție, relevante în soluționarea speței sunt și Deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile C-110/94 (INZO), C-268/83 (ROMPELMAN) prin care Curtea a statuat că autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată și este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii, dar acest lucru nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activități economice dând naștere la

operațiuni taxabile.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, o persoană impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile de fond care presupun existența dreptului și condițiile de formă care presupun justificarea acestui drept.

Astfel, pentru a justifica existența dreptului este necesar ca documentele aferente unei operațiuni să poată fi corelate în așa fel încât operațiunea să fie identificată cu ușurință.

Or, în speța în cauză, nici organele de inspecție fiscală și nici organul de soluționare a contestației, analizând documentele prezentate de societate nu au putut realiza corelația facturilor cu documentele prezentate (e-mail-uri, tabele) din care să reiasă că serviciile facturate de societatea mamă sau de societăți afiliate din cadrul grupului au fost efectuate suplimentar în afara relației de afiliere, atât timp cât societatea face parte din grupul XX, are funcții și responsabilități limitate, are asigurată profitabilitatea în funcție capacitățile de producție cerute de grup, având asigurate serviciile necesare desfășurării activității în baza relației de afiliere.

Față de invocarea de către contestatară a faptului că CJUE a statuat prin hotărârile emise că este relevant în acordarea dreptului de deducere a TVA cea care contează este legătura obiectivă cu activitatea economică se rețin următoarele:

**În susținere invocă Cauza C-124/12 AES-3C Maritza East 1 Eood**, din analiza căreia reiese că hotărârea emisă de CJUE privește dreptul de deducere a TVA pentru achiziții de echipamente și suportarea contravalorii transportului la și de la locul de munca al personalului care execută lucrările, dar care nu au calitatea de angajați ai societății. Astfel, concluzia instanței este în sensul că de la momentul aderării unui stat la Uniunea Europeană acesta nu trebuie să introducă o limitare a dreptului de deducere în temeiul legislației naționale care prevede excluderea de la dreptul de deducere a bunurilor cu titlu gratuit sau altor activități decât activitățile economice ale persoanei impozabile atât timp cât o asemenea excludere nu era prevăzută de legislația internă în vigoare până la data aderării.

Față de cele prezentate mai sus se reține că această cauză nu este incidentă speței analizate în considerentele prezentei decizii, respectiv nu se poate vorbi despre dreptul de deducere a TVA aferentă unor achiziții efectuate ce nu au legătură cu activitatea desfășurată de societate conform obiectului de activitate declarat la organele care au avizat înființarea agentului economic.

În cazul în speță acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de achiziția de servicii care să fie în folosul operațiunilor sale taxabile, altele decât cele asigurate de societatea mamă sau de alte societăți afiliate din cadrul grupului în baza relației de afiliere. Conform celor prezentate mai sus tocmai acest fapt nu a demonstrat societatea contestatară avându-se în vedere că pe de o parte a susținut că aceste servicii îi asigură profitabilitatea

ridicată, în condițiile în care profitabilitatea societății este asigurată de grupul din care face parte prin alocarea de comenzi și investiții în funcție de cerințele de grup, iar pe de altă parte societatea a recunoscut că parte dintre aceste servicii „deservesc facțiuni strategice din cadrul grupului”.

**În ceea ce privește invocarea cauzei C-26 PPG Holdings**, se reține că în acest caz un grup a PPG Industries Fiber Glass BV, în baza legislației olandeze, a fost nevoit să constituie un fond de pensii pentru limită de vârstă pentru angajații proprii. În acest sens a apelat la o societate specializată, a creat fondul de pensii și a achitat toate cheltuielile cu întreținerea acestuia – servicii de administrare, gestionare, audit, consultanță și a dedus, în aval, TVA aferentă acestor servicii.

Față de cele prezentate concluzia instanței a fost în sensul că:

*„1) Articolul 17 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 trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a înființat un fond de pensii sub forma unei entități distincte în scopuri juridice și fiscale, în vederea garantării pensiilor pentru limită de vârstă ale angajaților săi și ale foștilor angajați, **nu poate deduce impozitul pe care l-a achitat pentru serviciile prestate fondului respectiv care au legătură cu gestionarea și cu funcționarea acestuia. Un astfel de impozit poate fi dedus numai de fondul însuși din impozitul pe care acesta îl datorează pentru propriile operațiuni impozabile.***

*2) Un fond de investiții care grupează activele unui sistem de pensii pentru limită de vârstă nu se încadrează în noțiunea de fonduri comune de plasament în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 6 din Directiva 77/388/CEE, a căror administrare poate fi scutită de TVA în lumina obiectivului acestei directive și a principiului neutralității fiscale, întrucât persoanele afiliate nu suportă riscul administrării fondului respectiv, iar contribuțiile pe care le plătește angajatorul la sistemul de pensii constituie un mijloc de a-și îndeplini obligațiile legale față de angajații săi.*

Față de concluzia prezentată de instanța europeană se reține că această cauză nu este incidentă speței cu atât mai mult cu cât societatea verificată este afiliată grupului și are asigurată profitabilitatea de către grup, riscul de a nu avea capacitatea de producție acoperită (respectiv de a înregistra pierderi) aparține grupului.

**Referitor la invocarea cauzei C-437/06**, din analiza acestei hotărâri a rezultat că în anul fiscal 1994, reclamanta a continuat desfășurarea activităților de achiziționare, de gestionare și de exploatare de bunuri imobiliare, de valori mobiliare, de titluri de participare și de plasamente de orice natură. Aceasta a colectat capitalul necesar pentru respectivele activități emitând acțiuni și titluri de participare tacite atipice. Prin aceasta, s-a integrat un număr mare de asociați taciți, acționând ca o „Publikumsgesellschaft” (societate deținută

public). Persoanele astfel participante aduceau capital reclamantei, pe care aceasta îl reinvestea ulterior.

În 1994, reclamanta a efectuat operațiuni impozabile în valoare de 000 DEM. Cifra de afaceri globală se ridică la 000 DEM. Aceasta includea venituri din dividende în valoare de 000 DEM și venituri din vânzarea de valori mobiliare în valoare de 000 DEM (în total 000 DEM).

Din suma corespunzătoare taxei aferente intrărilor, în total 000 DEM, suma de 000 DEM nu era imputabilă unor anumite operațiuni în aval, astfel autoritățile fiscale nu au recunoscut un drept de deducere a taxei aferente intrărilor corespunzătoare cheltuielilor în legătură cu emisiunea de titluri de participare atipice și a scăzut această sumă din valoarea totală a taxei aferente intrărilor. După deducerea taxei aferente intrărilor corespunzătoare operațiunilor de închiriere efectuate de reclamantă, autoritățile fiscale au considerat că restul de taxă aferentă intrărilor plătită nu corespundea unor anumite operațiuni în aval. Prin urmare, s-a admis un drept de deducere de 45,68 %, conform proporției calculate potrivit unei chei de repartizare, rezultând o deducere a taxei aferente intrărilor în valoare de 000 DEM și o sumă de rambursat de 000 DEM pentru anul fiscal relevant.

În urma reclamației formulate, la pct.22 din hotărâre se precizează:

*„Instanța de trimitere consideră dovedit faptul că reclamanta desfășoară atât activități economice(6), cât și activități neeconomice. Acestea fiind spuse, trebuie să se rețină faptul că, deși articolul 4 din A șasea directivă stabilește un câmp de aplicare foarte larg pentru TVA, această prevedere vizează numai activitățile cu caracter economic(7).”*, iar la pct.26 se menționează că:

*„Având în vedere faptul că reclamanta – în pofida drepturilor sale în calitate de acționar sau de asociat – nu este implicată nici direct, nici indirect în administrarea societăților în cadrul cărora achiziționează, deține sau transferă titluri de participare, **activitățile reclamantei nu pot fi considerate activitate economică.**”*

La pct.28 din hotărâre se precizează:

*„Ultima condiție menționată arată că, **pentru ca TVA-ul să fie deductibil, operațiunile în amonte trebuie să aibă o legătură directă și imediată cu operațiunile în aval care dau naștere unui drept de deducere.** În Hotărârea Investrand, Curtea a statuat că „[dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pe achizițiile de bunuri sau servicii în amonte presupune] ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval care dau dreptul de deducere”*

Având în vedere analiza efectuată de CJUE conform căreia cheltuielile efectuate în legătură cu emisiunea de acțiuni și de titluri de participare tacite de către reclamantă nu pot fi considerate costuri care fac parte din costurile sale generale și, ca atare, elemente constitutive ale prețului produselor sale care au o legătură directă și imediată cu întreaga activitate economică, s-a concluzionat:

**„1. Dacă o persoană impozabilă exercită în același timp activități economice și activități neeconomice, deducerea taxei aferente intrărilor**

**corespunzătoare cheltuielilor în legătură cu emisiunea de acțiuni sau de titluri de participare tacite nu se admite decât în măsura în care aceste cheltuieli pot fi imputate activității economice a persoanei impozabile în sensul articolului 2 punctul 1 din Directiva 77/388/CEE.**

**2. Metoda de repartizare a taxei aferente intrărilor între activități economice și activități neeconomice reprezintă o problemă care ține de puterea de apreciere a statelor membre. În exercitarea acestei puteri, statele membre trebuie să asigure, în special, respectarea principiului neutralității fiscale.”**

Față de cele de mai sus având în vedere invocarea de către contestatară a pct.87 din hotărâre potrivit caruia pentru ca TVA să fie aferentă intrărilor trebuie ca și cheltuielile efectuate să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor nu se poate reține întrucât, așa cum s-a prezentat la capitolul impozit pe profit cheltuielile cu aceste servicii de la societatea mamă sau de la părți afiliate nu pot face parte din prețul prestației de fabricație, aceste fiind deductibile fie la nivel de grup, fie la nivel de divizie/zonă geografică.

Însă, în speța analizată problema principală este dacă anumite activități desfășurate de reclamantă sunt activități economice sau neeconomice și în funcție de încadrarea acestora se acordă sau nu dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor efectuate.

Ca urmare, invocarea trunchiată a unui paragraf din cadrul unei hotărâri CJUE nu este de natură să justifice că societății i se aplică norma UE în condițiile în care situația de fapt fiscală și concluzia emise nu sunt aceleași cu situația de fapt fiscală a societății contestatate, avându-se în vedere că pentru acest capăt de cerere nu s-a pus în discuție că societatea ar fi înregistrat cheltuieli efectuate pentru desfășurarea unor activități neeconomice.

De asemenea, invocarea în susținere a pct.88 din cauza **C-435/05 Investrand BV** nu se reține având în vedere că se referă la dreptul de deducere aferent cheltuielilor de consultanță în cadrul unei proceduri de arbitraj referitoare la determinarea quantumului unei creanțe făcând parte din patrimoniul său dar născută anterior înregistrării sale ca plătitor de TVA.

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

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

În urma analizei efectuată CJUE s-a pronunțat că art.17 alin.(2) din a șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, costurile serviciilor de consultanță la care o persoană impozabilă a recurs în scopul determinării quantumului unei



creanțe făcând parte din patrimoniul întreprinderii sale și aferente unei vânzări de acțiuni anterioare înregistrării sale ca plătitor de TVA nu prezintă, în absența unor elemente de natură a stabili că serviciile menționate își găsesc cauza exclusivă în activitatea economică desfășurată de către persoana impozabilă în sensul directivei menționate, o legătură directă și imediată cu această activitate și, prin urmare, nu dau drept de deducere a TVA-ului la care sunt supuse.

Față de cele prezentate nu se pliază situației de fapt constatate și analizate prin prezenta decizie.

În ceea ce privește invocarea de către contestatară a prevederilor art.295 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că aceste nu sunt incidente perioadei verificate, dar aceleași prevederi se regăsesc și la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocat la temeiul de drept.

În temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *"(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă"*, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează *"Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat," se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru:*

**-000 lei - impozit pe profit** aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei cu servicii intra-grup de tipul „period cost”, „EACR Annual Recharges”, „Regional Statutory Allocations”;

**- 000 lei – TVA aferentă,**

**- 000 lei - impozit pe profit** aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei (000 USD) reprezentând contravaloarea serviciilor intra – grup facturate sub denumirea de *"Manufacturing", "Manufacturing technology", "Demand Managment", "NSAMF manufacturing operations"*;

**- 000 lei – TVA aferentă.**

**3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor cu redevențele,** Direcția Generală de Soluționare Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu redevențele achitate către X Ireland în condițiile în care societatea nu justifică cu documente cheltuielile cu redevențele achitate către X Ireland pe trim.III 2013, mai mari decât cele care au rezultat din modul de calcul al acestora prevăzut în Contractul de licență încheiat între părți.

Perioada verificată: trim.III 2013.

**În fapt, referitor la contractul de licență – tehnologie încheiat cu firma X Ireland**, în calitate de Licențiator, în perioada 2011 – 2014, X S.R.L. a achitat redevență în sumă totală de 000lei.

Din verificarea modului de aplicare a punctului 5.1 din contractul analizat, referitor la stabilirea cuantumului redevenței datorate trimestrial s-a constatat că **în anul 2013**, X S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de 000 lei (echivalentul a 000 EUR/000 USD), reprezentând redevența facturată de X Ireland în baza contractul de licență – tehnologie analizat.

Conform rapoartelor trimestriale întocmite de X S.R.L., în anul 2013 a fost declarată valoarea producției totale de 000 USD și respectiv, „*prețul net de vânzare*” al produselor fabricate și/sau vândute utilizând informațiile tehnice, cunoștințele și serviciile licențiate de 000 USD.

În conformitate cu prevederile contractuale, pentru anul 2013, aferent producției nete vândute raportată în valoare totală de 000 USD X S.R.L. a datorat o redevență în sumă totală de 000 USD (echivalentul a 000 EUR), calculată prin aplicarea procentului de 2,6 % (stabilit pentru anul 2013 în anexa I la contract) din „*prețul net de vânzare*” al produselor fabricate și/sau vândute utilizând informațiile tehnice, cunoștințele și serviciile licențiate.

Față de redevența în sumă de 000 EUR (echivalentul a 000 lei) datorată de X S.R.L., stabilită conform prevederilor contractuale, pentru anul 2013, în baza facturilor emise de X Ireland, au fost înregistrate și declarate cheltuieli privind redevențele în sumă totală de 000 EUR (echivalentul a 000 lei).

**Diferența de 000 lei**, echivalentul a 000 EUR a rezultat **în trimestrul III 2013**, prin înregistrarea pe cheltuieli a sumei de 000 lei (echivalentul a 000 EUR) reprezentând contravaloarea redevențelor facturate de X Ireland, față de valoarea datorată de 000 lei (echivalentul a 000 EUR), stabilită în baza rapoartelor întocmite de X S.R.L., conform prevederilor contractuale.

Astfel, pentru trimestrul III 2013, aferent producției nete vândute raportată în sumă totală de 000 USD, X S.R.L. a datorat o redevență în sumă de 000 USD (echivalentul a 000 EUR), calculată prin aplicarea procentului de 2,6 % stabilit prin contract.

Conform evidenței contabile, în trimestrul III 2013, au fost înregistrate cheltuieli cu redevențele (contul contabil 612 “ Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”), în sumă de 000 lei (echivalentul a 000 EUR), în baza facturilor nr.000 /2013 și respectiv nr.000 /2013 emise de furnizorul X Ireland.

Ca urmare, **în anul 2013, X S.R.L. a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu redevențele în sumă de 000 lei, aferente licențelor tehnologice contractate cu firma X Ireland**, pentru care nu au fost prezentate documente justificative, nefiind respectate prevederile art.19 alin. (1) și art 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**În drept, sunt incidente prevederile:**

- art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*„(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”.*

Potrivit prevederilor legale de mai sus 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.

- art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

- art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*„(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;”*

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

*“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.”*

Conform prevederilor menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la bază documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiilor.

- art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

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

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

Față de prevederile legale mai sus menționate se reține că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar cheltuielile efectuate și înregistrate în contabilitate trebuie să fie justificate cu documente, documentele care stau la baza acestor înregistrari putând dobândi calitatea de document justificativ numai dacă furnizează toate informațiile prevăzute de lege menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor.

Din constatări reiese că în trim.III 2013 societatea a înregistrat cheltuieli cu redevențele achitate către societatea din cadrul grupului XX Ireland, în calitate de Licențiator, mai mari cu suma de 000 lei.

Diferența a rezultat din verificarea modului de calcul al redevențelor ce trebuia achitat către această societate stabilit prin **Contractul de licență – tehnologie încheiat în data de 01.10.2007 cu firma societatea J SUA și X Ireland.**

Pct.5.1 din contractul menționat, prevede:

*”[...] Licențiatul este de acord să achite Licențiatorului o redevență calculată ca procent din Prețul net de vânzare a produselor fabricate și/sau vândute de Licențiat folosind informațiile tehnice, cunoștințele și serviciile leicențiate. Factorul procentual utilizat pentru un anumit an calendaristic este evidențiat în Anexa 1 la acest Contract- „prețul de vânzare” înseamnă prețul facturat al produselor fabricate și vândute de Licențiat în baza acestui Contract, minus transport, ambalare, impozite, taxe consulare și costuri de transport”.*

Din verificarea modului de aplicare a punctului 5.1 a rezultat că în anul 2013, X S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de 000 lei (echivalentul a 000 EUR/000 USD), reprezentând redevența facturată de X Ireland.

De asemenea, din analiza rapoartelor trimestriale întocmite de X S.R.L., în anul 2013 a fost declarată valoarea producției totale de 000 USD și respectiv, „prețul net de vânzare” al produselor fabricate și/sau vândute utilizând informațiile tehnice, cunoștințele și serviciile licențiate de 000 USD, astfel:

- 000 USD – valoarea producției nete vândută în trimestrul I 2013;
- 000 USD – valoarea producției nete vândută în trimestrul II 2013;
- 000 USD – valoarea producției nete vândută în trimestrul III 2013;
- 000 USD – valoarea producției nete vândută în trimestrul IV 2013.

Pentru anul 2013, aferent producției nete vândute raportată în valoare totală de 000 USD X S.R.L. a datorat o redevență în sumă totală de 000 USD (echivalentul a 000 EUR), calculată prin aplicarea procentului de 2,6 % (stabilit pentru anul 2013 în anexa I la contract) din „prețul net de vânzare” al produselor fabricate și/sau vândute utilizând informațiile tehnice, cunoștințele și serviciile licențiate.

Față de redevența în sumă de 000 EUR (echivalentul a 000 lei) datorată de X S.R.L., stabilită conform prevederilor contractuale, pentru anul 2013, în

baza facturilor emise de X Ireland, au fost înregistrate și declarate cheltuieli privind redevențele în sumă totală de 000 EUR (echivalentul a 000 lei) cu suma de **000 lei mai mult**, echivalentul a 000 EUR a rezultat în trimestrul III 2013, prin înregistrarea pe cheltuieli a sumei de 000 lei (echivalentul a 000 EUR) reprezentând contravaloarea redevențelor facturate de X Ireland, față de valoarea datorată de 000 lei (echivalentul a 000 EUR), stabilită în baza rapoartelor întocmite de X S.R.L., conform prevederilor contractuale.

Astfel, pentru trimestrul III 2013, aferent producției nete vândute raportată în sumă totală de 000 USD, X S.R.L. a datorat o redevență în sumă de 000 USD (echivalentul a 000 EUR), calculată prin aplicarea procentului de 2,6 % stabilit prin contract în condițiile în care, în trimestrul III 2013, au fost înregistrate cheltuieli cu redevențele (contul contabil 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile"), în sumă de 000 lei (echivalentul a 000 EUR), în baza facturilor nr.000 /2013 și respectiv nr. 000 /2013 emise de furnizorul X Ireland.

Ca urmare, pentru diferența de redevență înregistrată pe cheltuieli, rezultată din modul de calcul al acesteia pe trim.III 2013, în plus față de redevența legală societatea nu a prezentat documente care să justifice quantumul acesteia ca fiind efectuat în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin contestație societatea susține că organele de inspecție fiscală au ignorat faptul că suma achitată cu titlu de redevențe către **J SUA** a fost mai mică cu aceeași sumă, respectiv societatea ar fi trebuit să achite redevențe (conform calculației) în sumă de 000 USD, iar din facturi rezultă că a fost achitată suma de 000 USD, respectiv cheltuiala deductibilă a fost mai mică cu 000 USD, și prezintă în susținere anexa 80 la contestație.

Față de acest argument, prin adresa nr.000 /2019, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală punctul de vedere, iar prin adresa nr. 000 se precizează:

*„Referitor la contractele încheiate cu firma J SUA, valoarea redevenței declarată de X S.R.L. pentru perioada 2011 – 2014, în baza facturilor emise de licențiator, a fost de 000 lei (echivalentul a 000 USD, din care: 000 USD pentru licențele tehnologice și 000 USD pentru mărci comerciale), așa cum am arătat și în actul contestat.*

*Asfel, cheltuielile în sumă de 000 lei au reprezentat contravaloarea redevenței înregistrată și achitată în perioada 2011 – 2014 de X S.R.L (în calitate de licențiat), în baza facturilor emise de J (în calitate de licențiator).*

*Având în vedere că, facturile emise nu au cuprins decât o descriere sumară a serviciului (technical service fees) și o valoare totală exprimată în USD, în baza informațiilor puse la dispoziție de contribuabil, **inspecția fiscală a procedat la defalcarea sumelor totale facturate, pentru a distinge valoarea licenței tehnologice și valoarea mărcilor comerciale, prezentate detaliat în anexa nr. 23 la raportul de inspecție fiscală.[...]***

Astfel, pentru stabilirea redevenței a fost utilizată aceeași bază de calcul (producția netă vândută) așa cum a fost calculată de contribuabil prin rapoartele trimestriale și în cazul licențelor tehnologice datorate către X Ireland, având în vedere că în ambele contracte sunt prevederi similare cu privire la "Taxa de licență" (cap. V din contractele analizate).

Asupra bazei de calcul au fost aplicate ratele de licență prevăzute în anexa nr.1 la contractul încheiat cu firma J, respectiv: 1,8% pentru anul 2011, 1,4% pentru anul 2012, 1,1% pentru anul 2013 și 0,8% pentru anul 2014. [...]

Din situația întocmită rezultă aspectele prezentate în continuare.

În perioada 2011-2014, în relație cu firma J, contribuabilul a înregistrat cheltuieli privind redevența pentru licențele tehnologice în sumă totală de 000 lei (echivalentul a 000 USD) din care:

-000 lei (echivalentul a 000 USD), reprezentând contravaloarea facturii nr.000 /2011, emisă de licențiator pentru regularizarea sumelor datorate în anul 2010;

-000 lei (echivalentul a 000 USD), reprezentând contravaloarea facturilor emise de licențiator pentru sumele datorate în perioada 2011-2014.

Din situația analizată rezultă că, față de redevențele facturate pentru perioada 2011-2014 și înregistrate în evidența contabilă pe cheltuieli în sumă de 000 USD /000 lei, prin aplicarea modului de calcul în baza rapoartelor calculate de contribuabil, a rezultat o redevență de plată în sumă de 000 USD, mai mult cu 000 USD.

**Această diferență reprezintă în fapt, diferența de redevență aferentă trimestrului II 2013, rezultată din calcul, dar nefacturată de licențiatorul J și neînregistrată ca datorată de licențiatul X S.R.L. [...]**

Având în vedere prevederile contractuale, rezultă că, în fapt valoarea redevenței recunoscută de licențiator ca datorată pentru perioada 2011-2014 a fost de 000 USD, sumă pretinsă licențiatului prin facturile emise în această perioadă.

Mai mult, licențiatul a înregistrat pe cheltuieli și a achitat redevențe recunoscute ca datorate în perioada 2011-2014, în sumă totală de 000 USD și nu în sumă de 000 USD, așa cum rezultă din calcul.[...]

În concluzie, părțile de comun acord au acceptat facturarea, înregistrarea și plata redevenței în sumă de 000 USD ca datorată pentru perioada 2011-2014.[...]

**Referitor la diferențele ce rezultă între redevența pentru licențe tehnologice calculată în anexa nr.23 la Raportul de inspecție fiscală și anexa nr. 80 depusă de X S.R.L. la contestație, arătăm următoarele:**

-pentru anul 2011, diferența reprezintă contravaloarea facturii emisă de J nr.000 /2011, de regularizare a redevenței datorate în anul 2010, înregistrată pe cheltuieli în anul 2011;

-pentru anul 2014, diferența reprezintă contravaloarea facturii emisă de J nr.000 / 2015 în sumă de 000 USD, preluată eronat de contestatoare în anexa nr.80, doar pentru a reconstitui din facturi sumele calculate ca

**datorate pentru anul 2014.** În fapt, baza de calcul pentru anul 2014 a fost stabilită eronat de contestatoare, astfel:

- în Q3 2014, valoarea redevenței calculată a fost de 000 USD, pentru care a fost emisă factura nr.000 / 2014 în valoare de 000 USD și nu de 000 USD, cum a fost preluată eronat în anexa nr.80 ;

-în Q4 2014, producția netă vândută a fost calculată greșit, în sensul că suma netă este de 000 USD și nu 000 USD, căreia îi corespunde o redevență în sumă de 000 USD, și nu suma de 000 USD, calculată eronat de contestatoare”.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor cu redevențele nedeductibile.**

#### **4. În ceea ce privește :**

- **impozitul pe profit în sumă de 000 lei dedus eronat din impozitul pe profit ca fiind aferent cheltuielilor cu sponsorizarea în același cuantum;**

-**impozitul pe profit în sumă de 000 lei pentru care nu s-au prezentat documente justificative,** Direcția Generală de Soluționare Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu sponsorizărilor, respectiv cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar, în condițiile în care:

- pentru anul 2011, pentru suma de 000 lei reprezentând cheltuieli de sponsorizare societatea nu a prezentat contract de sponsorizare, iar pentru anul 2012, pentru suma de 000 lei reprezentând cheltuieli de sponsorizare a prezentat contract colectiv de muncă care stabilește drepturile garantate ale salariaților nefiind respectate prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizările astfel că, prin deducerea acestor cheltuieli din impozitul pe profit consecința fiscală a fost diminuarea impozitului pe profit cu suma de 000 lei;

- pentru suma totală de 000 lei aferentă anilor 2013 și 2014 societatea a reîncadrat aceste cheltuieli cu sponsorizarea ca fiind cheltuieli sociale deductibile la calcul impozitului pe profit fără să prezinte documente justificative.

Perioada verificată: 2011-2014.

**În fapt, din verificarea documentelor justificative privind cheltuielile înregistrate în contul 6582 “Cheltuieli cu sponsorizările” (anii 2011, 2012, 2013 și parțial 2014) cât și în contul 64582 (a doua jumătate a anului 2014) din bilanțele de verificare anuale atașate la situațiile financiare din perioada 2011-2014, a rezultat că ponderea o dețin cheltuielile ce au la bază documente de plată a unor sume către Sindicatul X și respectiv către Clubul Sportiv X.**

Din punct de vedere fiscal, aceste sume înregistrate pe costuri au fost tratate diferit în cadrul perioadei verificate, în sensul că:

- sumele achitate în anii 2011 și 2012 au fost considerate cheltuieli cu sponsorizările, nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, dar deduse din impozitul pe profit datorat;
- sumele achitate în anii 2013 și 2014 au fost reîncadrate de contribuabil în categoria cheltuielilor sociale, deductibile în limita prevăzută la art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru justificarea cheltuielilor înregistrate au fost prezentate extrase din contractele colective de muncă aferente anilor 2010-2011, 2012-2013 încheiate între Patronatul X S.R,L și Sindicatul X.

Din analiza prevederilor contractuale a rezultat că, în perioada 2011-2014 s-a alocat lunar **Sindicatului X** suma de 000 lei ” (...) *cu titlu de sponsorizare, pentru constituirea unui fond, din care vor fi finanțate activități cu caracter social, care vor include, dar nu se vor limita la: ajutoare de boală, ajutoare de deces, ajutoare în caz de calamități naturale, ajutoare medicale, rechizite, bilete de tratament și odihnă*”, pentru care Sindicatul X a avut obligația de a transmite Patronatului anual un raport cu alocarea generală a fondurilor.

Referitor la documentele justificative privind plățile în sumă de 000 lei lunar, efectuate în perioada 2011-2014 către **Clubul Sportiv X**, s-au constatat următoarele:

- plățile efectuate în anul 2011 nu au fost justificate în sensul că în extrasul contractului colectiv de muncă încheiat pentru perioada 2010-2011 prezentat nu sunt prevederi referitoare la sume alocate către Clubul Sportiv X;
- pentru perioada 2012-2013, plățile efectuate către Clubul Sportiv X au fost prevăzute la art.3 alin.(4) din contractul colectiv de muncă, respectiv ” (...) *tot, în baza prezentului Contract, patronatul va aloca lunar Clubului Sportiv X o sumă de 000 lei pe lună cu titlu de sponsorizare pentru constituirea unui fond din care vor fi finanțate activități cu caracter sportiv ai căror beneficiari sunt angajații societatea X*”, pentru care Clubul Sportiv X a avut obligația de a transmite Patronatului anual un raport cu alocarea generală a fondurilor;
- pentru anul 2014, conform contractului prezentat, la art.3 alin.(4) se prevede că: ” (...) *tot în baza prezentului contract, Patronatul va aloca lunar Sindicatului X o sumă de 000 lei pe lună cu titlu de sponsorizare, pentru constituirea unui fond din care vor fi finanțate activități cu caracter sportiv și programe pentru întreținerea sănătății*”, pentru care Sindicatul X a avut obligația de a transmite Patronatului anual un raport cu alocarea generală a fondurilor.

Având în vedere faptul că deși au avut aceeași natură juridică și economică, cheltuielile cu sumele plătite celor două entități au fost tratate din punct de vedere fiscal diferit, precum și din analiza explicațiilor date de contribuabil, inspecția fiscală a constatat deficiențe cu implicații în ceea ce privește impozitul pe profit, astfel:



**a) suma de 000 lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea celor două entități a fost dedusă nejustificat din impozitul pe profit datorat pentru anul 2011. Similar, cheltuielile în sumă de 000 lei au fost deduse nejustificat din impozitul pe profit datorat pentru anul 2012.**

Ca urmare nu au fost respectate prevederile art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și de Legea nr.32/1994 privind sponsorizările, societatea neprezentând contract de sponsorizare. Contractul colectiv de muncă stabilește drepturile garantate pentru salariați, precum și faptul că prevederile acestora se extind asupra tuturor salariaților membrii de sindicat din societate, precum și includerea în contractele de muncă a prevederii privind alocarea de sume lunare către Sindicatului X cu titlu de sponsorizare pentru constituirea unui fond, din care vor fi finanțate activități cu caracter social, care vor include, dar nu se vor limita la: ajutoare de boală, ajutoare de deces, ajutoare în caz de calamități naturale, ajutoare medicale, rechizite, bilete de tratament și odihnă se referă la relațiile de muncă și nu la sponsorizare așa cum este definită prin Legea nr.32/1994.

Mai mult, pentru cheltuielile de sponsorizare în sumă de **000 lei, reprezentând plăți efectuate în anul 2011 către Club X** și deduse din impozitul pe profit anual, declarat prin declarația 101, contribuabilul verificat nu a prezentat nici un fel de contract, iar pentru justificarea sumei de 000 lei plătită în anul 2012 către această entitate a fost prezentat Contractul colectiv de muncă pe perioada 2012-2013.

Referitor la destinația acestor plăți, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit rapoartelor prezentate de Sindicatul X, sumele plătite de X S.R.L cu titlu de sponsorizare au fost utilizate pentru decontarea biletelor de odihnă și tratament, ajutoare sociale, de deces și medicale, calamități și alte destinații de care au beneficiat salariații X S.R.L. astfel că, sumele plătite către cele două entități au fost direcționate către salariații X S.R.L, atât prin includerea acestor prevederi în contractele colective de muncă și indicarea destinației sumelor cât și prin solicitarea unui raport anual cu alocarea generală a fondurilor.

Potrivit art.10, alin.(1) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizările, se prevede că: **„(...) Nu beneficiază de facilitățile prevăzute în prezenta lege sponsorul care, în mod direct sau indirect, urmărește să direcționeze activitatea beneficiarului”**.

**- pentru suma totală de 000 lei, din care 000 lei înregistrată în anul 2011 și 000 lei, înregistrată în anul 2012, contribuabilul a aplicat prevederile art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv a dedus suma respectivă din impozitul pe profit datorat fără a respecta prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizările. Consecința fiscală a deficienței constatate a fost diminuarea nejustificată a impozitului pe profit datorat cu suma totală de 000 lei.**

**b) Sumele plătite Sindicatului X în anii 2013 și 2014 cu titlu de sponsorizare, în baza Contractului colectiv de muncă au fost reîncadrate de**

contribuabil în categoria **cheltuielilor sociale**, deductibile fiscal întrucât s-au încadrat în limita prevăzută de art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, **la calculul profitului impozabil aferent anului 2013, contribuabilul a dedus cheltuielile în suma totală de 000 lei, din care 000 lei plătită Sindicatului X și 000 lei plătită Clubului X**, în baza Contractului colectiv de muncă încheiat pe perioada 2012-2013.

De asemenea, **la stabilirea profitului impozabil aferent anului 2014, X S.R.L a considerat ca fiind deductibile fiscal cheltuielile în sumă de 000 lei plătite Sindicatului X**, atât pentru finanțarea unor activități cu caracter social cât și pentru finanțarea de activități cu caracter sportiv și programe pentru întreținerea sănătății de care au beneficiat salariații X.

Având în vedere faptul că pentru justificarea cheltuielilor sociale au fost prezentate numai documente de plată a sumelor către Sindicatul X și respectiv către Clubul Sportiv X (anul 2013), au fost solicitate documente justificative din care să rezulte activitățile cu caracter social și angajații care au beneficiat de aceste sume.

În acest sens, contribuabilul nu a prezentat nici un document justificativ, prin nota explicativă înregistrată la contribuabil sub nr.000 /2019 precizând numai că „ (...)documentele justificative sunt documentele financiar contabile ale Sindicatului și Clubului Sportiv”.

Față de cele prezentate, s-a constatat că **în mod nejustificat X S.R.L a considerat suma totală de 000 lei ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil aferent anilor 2013 și 2014**, întrucât nu au fost respectate prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.19 alin.(1), art. 21 alin.(3) lit.c) și art.21 alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.12 și pct.44 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale alin. (1) „Societatea are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Urmare deficienței constatate, inspecția fiscală a procedat la majorarea profitului impozabil aferent anului 2013 cu suma de 000 lei și a profitului impozabil aferent anului 2014 cum suma de 000 lei și a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de 000 lei.

**În drept**, sunt incidente prevederile:

- art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

**p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind**

bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, **potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr.334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:**

1. 3 la mie din cifra de afaceri;
2. 20% din impozitul pe profit datorat.

*În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, al dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecarilor, schimburilor de specialiști, a bursei de specializare, a participării la congrese internaționale”;*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că aceste cheltuieli cu sponsorizarea se scad din impozitul pe profit datorat în limita minimă precizată de lege, respectiv 3 la mie din cifra de afaceri și 20% din impozitul pe profit datorat. Cheltuielile de sponsorizare sunt cheltuielile prevăzute de Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare.

- art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr.53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități ori unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, pentru școlile pe care le au sub patronaj, precum și alte cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă. În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariaților, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament”.*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că au deductibilitate limitată cheltuielile sociale în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra

valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr.53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare.

- art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*„(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;”*

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

*“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.”*

Conform prevederilor menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiilor.

- art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

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

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

Față de prevederile legale mai sus menționate se reține că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar cheltuielile efectuate și înregistrate în contabilitate trebuie să fie justificate cu documente, documentele care stau la baza acestor înregistrări putând dobândi calitatea de document justificativ numai dacă furnizează toate informațiile prevăzute de lege menite să asigure consemnarea completă a operațiilor.

Din balanțele de verificare anuale atașate la situațiile financiare din perioada 2011-2014 a rezultat că societatea a înregistrat cheltuieli în contul 6582 “Cheltuieli cu sponsorizările” (anii 2011, 2012, 2013 și parțial 2014), cât și în contul 64582 (a doua jumătate a anului 2014), iar ponderea o dețin cheltuielile ce au la bază documente de plată a unor sume către Sindicatul X și, respectiv către Clubul Sportiv X.

Din punct de vedere fiscal, aceste sume înregistrate pe costuri au fost tratate diferit în cadrul perioadei verificate, în sensul că:

- sumele achitate în anii 2011 și 2012 au fost considerate cheltuieli cu sponsorizările, nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, dar deduse din impozitul pe profit datorat;
- sumele achitate în anii 2013 și 2014 au fost reîncadrate de contribuabil în categoria cheltuielilor sociale, deductibile în limita prevăzută la art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din Nota explicativă din data de 28.01.2019 a rezultat:

- din răspunsul 1 la întrebarea nr.8, referitor la sumele plătite către Club Sportiv X în anul 2011, se precizează *„La încheierea Contractului colectiv de muncă pe perioada 2010-2011 nu s-a menționat și sponsorizarea către Club Sportiv X deoarece era încheiat contract de sponsorizare separat cu Club Sportiv X.*

***În anul 2011 plățile s-au efectuat în baza acestui contract, dar s-a omis faptul că acest contract era valabil pentru anul 2010 și trebuia prelungit și în anul 2011”;***

- pentru plățile făcute pe anul 2012 către Club Sportiv X din explicațiile de la pct.2 date ca răspuns la întrebarea nr.8 rezultă:

*„Începând cu anul 2012 în Contractele colective de muncă încheiate între X și Clubul Sportiv s-a menționat în mod expres ca se vor aloca sume lunare de 000 lei cu titlu de sponsorizare pentru constituirea unui fond din care vor fi finanțate activități cu caracte sportiv.*

*Plățile către Clubul Sportiv au fost făcute și în baza Legii educației fizice și sportului nr.000 /2000, art.71.”;*

- în ceea ce privește sumele plătite către Sindicatul X pe perioada 2011-2014 în răspunsurile 3 și 4 la întrebarea nr.8 se menționează că acestea au fost prevăzute în Contractele colective de muncă prin care se alocă suma de 000 lei cu titlu de sponsorizare *„pentru constituirea unui fond din care vor fi finanțate activități cu caracter social, care vor include. Dar nu se va limita la: ajutoare de boală, ajutoare de deces, ajutoare în caz de calamități naturale, ajutoare medicale, rechizite, bilete de odihnă și tratament” și pentru care „X a primit raport anual cu alocarea generală a fondurilor. Documentele justificative sunt documentele financiar contabile ale Sindicatului și Clubului Sportiv. Depunerea raportului anual este o consecință informală nu o condiție de aprobare”.*

În ceea ce privește schimbarea tratamentului fiscal, contribuabilul arată că *„ (...) trecerea de la sponsorizare la cheltuieli sociale s-a făcut pentru că au fost tot felul de interpretări în mediul online cu privire la sponsorizare, donație, cheltuieli sociale și pentru a evita limita fragilă de interpretare. **Din punct de vedere al părților implicate este sponsorizare, iar din punct de vedere al beneficiarului efectiv este cheltuială socială**”.*

Din verificarea documentelor justificative prezentate, precum și din analiza explicațiilor date de contribuabil au rezultat următoarele:

- suma de 000 lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea celor două entități a fost dedusă nejustificat din impozitul pe profit datorat pentru anul 2011.

Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare cheltuielile cu sponsorizarea sunt cheltuielile prevăzute de Legea nr.32/1994 privind sponsorizările.

Conform prevederilor art.1 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizările, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2011-2014:

*“(1) Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.*

*(2) Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.*”

Față de prevederile legale de mai sus pentru ca sumele achitate către Club Sportiv X societatea trebuia să prezinte contract de sponsorizare în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților or, potrivit celor menționate în Nota explicativă mai sus prezentată pe anul 2011 societatea nu a mai prelungit contractul de sponsorizare din anul 2010.

- **pentru plățile efectuate în anul 2012, în sumă de 000 lei, către Club Sportiv X și către Sindicatul X** societatea a prezentat în susținere Contractul colectiv de muncă 2012-2013 prin care la art.3 alin.(3), (4) și (5) se prevede că se va aloca către Club Sportiv X suma de 000 lei lunar cu titlu de sponsorizare pentru constituirea unui fond din care vor fi finanțate activități cu caracter sportiv ai căror beneficiari sunt angajații societății și către Sindicatul X suma de 000 lei pe lună cu titlu de sponsorizare „*pentru constituirea unui fond din care vor fi finanțate activități cu caracter social, care vor include. Dar nu se va limita la: ajutoare de boală, ajutoare de deces, ajutoare în caz de calamități naturale, ajutoare medicale, rechizite, bilete de odihnă și tratament*”.

În ceea ce privește justificarea aplicării facilității fiscale referitoare la destinația acestor plăți, din analiza rapoartelor prezentate de Sindicatul X, sumele plătite de X S.R.L cu titlu de sponsorizare au fost utilizate pentru decontarea biletelor de odihnă și tratament, ajutoare sociale, de deces și medicale, calamități și alte destinații de care au beneficiat salariații X S.R.L.

Astfel, sumele plătite către cele două entități au fost direcționate către salariații X S.R.L, prin includerea acestor prevederi în contractele colective de muncă și indicarea destinației sumelor deși societatea le-a considerat cheltuieli cu sponsorizările nedeductibile la calculul impozitului pe profit, dar care au fost deduse din impozitul pe profit.

Conform prevederilor art.4 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizările, cu modificările și completările ulterioare:

**“ (1) Poate fi beneficiar al sponsorizării:**

a) orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice;

b) instituțiile și autoritățile publice, inclusiv organele de specialitate ale administrației publice, pentru activitățile prevăzute la lit. a);

c) de asemenea, pot fi sponsorizate, în condițiile prezentei legi, emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau radiodifuziune, precum și cărți ori publicații din domeniile definite la lit. a);

d) orice persoană fizică cu domiciliul în România a cărei activitate în unul dintre domeniile prevăzute la lit. a) este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că societatea a acordat sponsorizări către Club Sportiv X și către Sindicatul X cu destinația pentru activități sportive în beneficiul angajaților proprii și cu destinația de cheltuieli sociale în beneficiul angajaților proprii. Ca urmare, având în vedere prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizările, cu modificările și completările ulterioare, pentru aceste cheltuieli, pe de o parte societatea nu deține contract de sponsorizare încheiat în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților, iar pe de altă parte nu a fost respectată destinația acestor sume acordate lunar.

De asemenea, potrivit art.10 alin.(1) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizările, cu modificările și completările ulterioare: „(1) Nu beneficiază de facilitățile prevăzute în prezenta lege sponsorul care, în mod direct sau indirect, urmărește să direcționeze activitatea beneficiarului.”

Mai mult, acordarea de sume în baza Contractului colectiv de muncă pentru constituirea unui fond din care să se asigure diverse facilități de natură socială pentru angajații proprii reprezintă în fapt drepturi garantate pentru salariați conform prevederilor Legii nr.53/2003 privind Codul Muncii.

Față de prevederile legale de mai sus înregistrarea ca și cheltuieli cu sponsorizarea a unor sume de bani alocate lunar pentru crearea unui fond din care să se asigure salariaților proprii activități sportive sau activități de natură socială nu se justifică sponsorul urmărind în acest fel să direcționeze activitatea celor două entități Club Sportiv X și Sindicatul X.

Ca urmare, prin deducerea acestor sume, pe anul 2011 și pe anul 2012 din impozitul pe profit a fost diminuat impozitul pe profit cu suma de 000 lei.

**În ceea ce privește cheltuielile în sumă de 000 lei pe perioada 2013-2014, din constatări se reține că:**

- societatea a dedus la calculul profitului impozabil aferent **anului 2013**, cheltuielile în suma totală de **000 lei**, din care 000 lei plătită Sindicatului X și 000 lei plătită Clubului X ca fiind cheltuieli sociale;
- **pe anul 2014** X S.R.L a considerat ca fiind deductibile fiscal cheltuielile în sumă de **000 lei** plătite Sindicatului X ca fiind cheltuieli sociale.

Pentru justificarea acestor cheltuieli societatea a prezentat Contractul colectiv de muncă 2013-2015 în care la art.3 alin.(3), (4) și (5) se prevede că se va aloca către Sindicatul X suma de 000 lei pe lună cu titlu de sponsorizare „*pentru constituirea unui fond din care vor fi finanțate activități cu caracter social, care vor include, dar nu se va limita la: ajutoare de boală, ajutoare de deces, ajutoare în caz de calamități naturale, ajutoare medicale, alimentație suplimentară de întărire, rechizite, bilete de tratament și odihnă*”.

Tot în baza acestui contract se prevede că se va aloca către Sindicatul X suma 000 lei lunar cu titlu de sponsorizare pentru constituirea unui fond din care vor fi finanțate activități cu caracter sportiv și programe pentru întreținerea sănătății.

În ceea ce privește justificarea de către societate a acestor cheltuieli denumite ca fiind cheltuieli cu sponsorizările însă tratate din punct de vedere fiscal ca fiind cheltuieli sociale deductibile la calculul profitului impozabil prin Nota explicativă din data de 28.01.2019, la pct.5 de la întrebarea nr.8 societatea precizează „*X Romnânia a prmit raport anual cu alocarea generală a fondurilor*”.

*Documentele justificative sunt documentele financiar contabile ale Sindicatului și ale Clubului Sportiv”.*

Având în vedere că la inspecția fiscală, pentru justificarea cheltuielilor sociale **au fost prezentate numai documente de plată a sumelor către Sindicatul X și respectiv către Clubul Sportiv X** (anul 2013), fără să se prezinte alte documente din care să rezulte destinația acestor sume acordate cu titlu de sponsorizări dar tratate ca fiind cheltuieli sociale.

Ca urmare, se reține că pentru a fi deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile sociale trebuie justificate cu documente, cum sunt bilete de odihnă și tratament acordate salariaților, lista salariaților care au beneficiat de jutoare de boală, ajutoare de deces, ajutoare în caz de calamități naturale, ajutoare medicale, alimentație suplimentară de întărire sau rechizite însoțită de copii ale certificatelor medicale, certificate de deces sau alte documente care să justifice natura acestor cheltuieli înregistrate.

Astfel, potrivit prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice operațiune economică se înregistrează în contabilitate pe baza unor documente care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Ca urmare, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.



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

- **impozitul pe profit în sumă de 000 lei pe perioada 2011-2012** aferent cheltuielilor cu sponsorizarea în același cuantum deduse eronat din impozitul pe profit;

-**impozitul pe profit în sumă de 000 lei, pe perioada 2013-2014**, aferent cheltuielilor cu sponsorizarea reîncadrate de societate ca fiind cheltuieli sociale în sumă de 000 lei.

**5. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent ajustării cheltuielilor cu serviciile de consultanță facturate de F Olanda ca urmare analizării Dosarului prețurilor de transfer**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la caracterul deductibil al cheltuielilor cu achizițiile de servicii de consultanță de la societatea afiliată F Olanda în condițiile care intervalul de comparare utilizat de societate în dosarul prețurilor de transfer nu corespunde cu intervalul de comparare rezultat ca urmare a luării în calcul a circumstanțelor economice de pe piața de consultanță ceea ce a condus la recalcularea onorariilor (ratele orare medii) în conformitate cu prevederile contractului de servicii încheiat între cele două părți și cu prevederile legale incidente.

Perioada verificată: 2011-2014.

**În fapt:** din verificarea dosarului prețurilor de transfer pe perioada 2011-2014 au fost identificate deficiențe în ceea ce privește justificarea respectării principiului valorii de piață pentru serviciile de consultanță facturate de entitatea afiliată L Olanda.

Astfel, potrivit constatărilor prezentate detaliat în Capitolul IV "*Analiza dosarului prețurilor de transfer*", onorariile (ratele orare medii) plătite de X S.R.L pentru serviciile de consultanță facturate de F Olanda în perioada 2011-2014 au fost recalulate de inspecția fiscală în conformitate cu prevederile contractului de servicii încheiat între cele două părți și cu documentele justificative prezentate.

În urma analizei de comparabilitate, organele de inspecție fiscală au exclus din eșantionul de comparabile utilizat de contribuabil, piețe/țări care nu erau comparabile din punct de vedere al circumstanțelor economice cu piața de consultanță din România, fapt ce a condus la stabilirea unui interval de comparare diferit față de cel prezentat de contribuabil.

Întrucât s-a constatat că pentru toți anii din perioada 2011-2014, rata orară medie plătită de X S.R.L pentru serviciile consultanțelor se situează peste

valoarea limitei superioare (cuartila 3) a intervalului de comparare, rezultând astfel că serviciile de consultanță nu s-au efectuat la preț de piață, s-a impus ajustarea onorariilor plătite de X S.R.L. pentru serviciile de consultanță facturate de F Olanda la valoarea mediei aritmetice (2011), respectiv la valoarea mediană a intervalului de comparare (2012-2014) a valorii tranzacțiilor comparabile identificate, în baza art. 9 alin. (1) și (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.

Ca urmare, s-au efectuat ajustări ale cheltuielilor de exploatare în sumă totală de 000 lei, defalcate pe ani fiscali astfel:

- 000 lei pentru anul 2011;
- 000 lei pentru anul 2012;
- 000 lei pentru anul 2013;
- 000 lei pentru anul 2014.

Ajustarea s-a efectuat în baza prevederilor legale în materie, respectiv art.11 alin.(1) și (2) și art.19 alin.(1) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.24, 25 și 33 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

coroborate cu prevederile pct.22, 23, 24, 25, 28 și 29 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

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

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

**a) metoda comparării prețurilor;**

[...]

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

**25. Metoda comparării prețurilor**

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de

mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

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

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

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

Totodată, la pct.33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

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

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

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

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

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

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

**f) condițiile speciale de concurență”.**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că la analizarea tranzacțiilor dintre persoane afiliate trebuie avute în vedere circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață cum sunt tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al serviciilor transferate, condițiile pieței pe care serviciile sunt folosite, sau vândute unor persoane independente, clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, raturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului, avantajele și riscurile legate de acestea, respectiv condițiile speciale de concurență.

De asemenea, 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.

Potrivit pct.11 și pct.12 din Liniile Directoare OECD (2017):

*"11. În aplicarea principiilor menționate anterior în impozitarea CMN-urilor, una dintre problemele cele mai spinoase ivite este determinarea, în scopuri fiscale, a prețurilor de transfer adecvate. **Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri fizice și bunuri necorporale sau prestează servicii unor companii asociate.** În sensul acestui Ghid, o „companie asociată” este o companie ce îndeplinește condițiile prevăzute de Articolul 9, sub-paragrafele 1a) și 1b) din Convenția Fiscală Model a OCDE. În aceste condiții, două companii sunt asociate dacă una dintre companii participă direct sau indirect la administrarea, controlul sau capitalul celeilalte, sau dacă „aceleași persoane participă direct sau indirect la administrarea, controlul sau capitalul ” ambelor companii (i.e. dacă ambele companii se află sub control comun) [...].*

*12. **Prețurile de transfer sunt semnificative atât pentru contribuabili cât și pentru administrațiile fiscale deoarece ele determină în mare parte veniturile și cheltuielile, și deci, profiturile impozabile ale companiilor asociate în diferite jurisdicții fiscale.** Problemele de prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacții între companii asociate ce operau în aceeași jurisdicție. Problemele naționale nu sunt analizate în acest Ghid, care se concentrează pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de tratat deoarece ele implică mai multe jurisdicții fiscale și, prin urmare, orice ajustare adusă prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o modificare corespondentă într-o altă jurisdicție, după caz. Dar, dacă cealaltă jurisdicție nu este de acord să efectueze o ajustare corespondentă, grupul CMN va fi impozitat de două ori pentru o parte din profiturile sale. Pentru a minimiza riscul unei astfel de duble impuneri, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc în scop fiscal prețurile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere”.*

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în

perioada 2011-2014 societatea X a avut relații de afiliere directă cu asociatul unic X Netherlands și, prin intermediul acestuia, relații de afiliere indirectă cu entitățile din cadrul grupului XX. X Netherlands are ca asociat unic pe J USA, entitate care, potrivit datelor furnizate de baza de date ORBIS, deține un număr de 212 subsidiare.

grupul XX este un furnizor de echipamente, sisteme și servicii pentru entitățile care operează în industria petrolului, gazelor naturale și de procesare. Operațiunile Grupului sunt organizate în patru segmente de afaceri: Sisteme subacvatic; Sisteme de suprafață; Sisteme de foraj; Supape și echipamente de măsurare.

grupul XX își organizează operațiunile globale pe zone geografice, la care face referință prin denumirea „Regiuni” (regiunea EACR), centrul global fiind X Statele Unite. Fiecare Regiune are o entitate de coordonare sau un sediu central care își asumă responsabilități în domeniul administrării vânzărilor, marketing, producție, etc., pentru regiunea respectivă.

X este una din cele mai importante companii care asigură utilaje miniere, sisteme de echipament și servicii pentru industria de petrol și gaze naturale. Societatea a fost înființată prin reorganizarea companiei M. Ulterior, divizia de foraj și de producție a companiei americane X a construit în România o fabrică modernă. Fabrica este acum a doua capacitate industrială X din România și produce echipamente de extracție de suprafață precum valve, supape, guri de sondă pentru puțurile de petrol.

Activitatea de producție este desfășurată de către X în cadrul fabricilor din România. X este responsabilă cu obținerea de produse de serii mici. În cadrul companiei sunt obținute următoarele tipuri de produse: plăci de sudură; mașini de alezat verticale și orizontale; de asamblare și de testare a gazelor; guri de puț convenționale și compacte; capete de erupție. Durata unui ciclu de producție variază între 1 lună și 6 luni. Proiectarea produselor este realizată la nivelul departamentului de Inginerie, însă tehnologia este deținută și licențiată de către Grup.

Totodată, potrivit Contractului de prestări servicii din 2005, X poate beneficia și de servicii suport pentru licitații, suport și asistență tehnică privind politica de vânzări, incluzând, dar fără a se limita la asistență privind contractele de distribuție, comision și agent încheiate de către X.

Din analiza DPT a rezultat că au fost facturate de către entitatea afiliată F Olanda, onorarii ale unor consultanți (salariați ai J) care au prestat servicii pentru societatea X, îndeplinind funcții de manager general, manager de vânzări, manager fabrică, vicepreședinte vânzări, manager marketing, manager taxe, manager comercial, analist financiar.

În ceea ce privește serviciile de natură tehnică (proiectare, asigurarea calității, cotații) astfel de servicii au fost facturate, atât de către cele trei entități afiliate J SUA, societatea Q, B), cât și de L Olanda prin onorariile consultanților care au îndeplinit funcții ca manager design engineering, specialist cotații, manager de proiect, supervisor departament cotații, etc.

Potrivit documentelor prezentate X are un departament propriu de

proiectare, format din mai multe echipe: echipa responsabilă de proiectarea produselor vândute; echipa de pregătire a documentației; echipa de suport activitate din fabrici; echipa de metalurgie; echipa de suport tehnic cotații, la nivelul anului 2014 departamentul de proiectare având un număr de 61 angajați în principal pe funcții ca inginer proiectant, inginer tehnolog, specialist cotații.

Având în vedere activitatea societatea X în cadrul grupului XX, la analiza serviciilor intra-grup s-a urmărit justificarea prestării efective a unor servicii de natura celor înscrise în contract, respectiv dacă pentru aceste servicii intragrup contribuabilul deține o documentație adecvată care să ateste că sumele facturate reprezintă contravaloarea unor servicii care au fost prestate în beneficiul său, dacă sumele facturate au fost justificate din punct de vedere al cheilor de alocare și al cuantumului sumelor repartizate și dacă o entitate independentă ar plăti pentru astfel de servicii.

În anexa nr.1 la contract au fost prevăzute următoarele servicii de consultanță:

- 1.furnizarea și/sau subcontractarea de suport tehnic și operațional privind procesele tehnice și operaționale și sistemele necesare dezvoltării operațiunilor X în România (inclusiv management general, management de proiect, tehnologia sistemelor, managementul distribuției și marketingului, etc.),
2. furnizarea și/sau subcontractarea de servicii de consultanță, suport și asistență tehnică în domeniul activităților de raportare financiară, trezorerie și contabilitate;
- 3.furnizarea și/sau asigurarea serviciilor de consultanță, asistență, îndrumare și asistență tehnică în legătură cu planificarea, proiectarea, operarea și întreținerea sistemelor de operare; asistență în elaborarea politicii de achiziții publice și consiliere orientată spre achiziție;pregătirea strategiilor comerciale și planurilor de afaceri în conformitate cu cerințele Beneficiarului și oferirea de sprijin continuu pentru astfel de strategii prin intermediul unor sondaje actualizate acolo unde este necesar;
- 4.furnizarea și/sau asigurarea, prin intermediul consultanților, de servicii suplimentare de suport, de ex. servicii financiare și contabile, servicii juridice, servicii de asistență ad-hoc pentru oferte sau achiziții și servicii de management de proiect.
- 5.furnizarea și/sau asigurarea de servicii de consultanță, îndrumare și asistență tehnică în legătură cu politica de vânzări, inclusiv, dar fără a se limita la, asistență în ceea ce privește acordurile de distribuție, comisioane și agenție încheiate de Beneficiar cu partenerii săi comerciali;
- 6.propunerea către managerii Beneficiarului, prin intermediul consultanților și/sau subcontractanților, a celor mai bune practici în ceea ce privește: forma și conținutul situațiilor financiare și rapoartelor similare;cele mai bune practici și alternativele acceptabile în ceea ce privește politicile contabile și prezentările de informații adoptate pentru prezentarea informațiilor financiare; și forma și conținutul rapoartelor auditorilor și contabililor.

7.asigurarea, prin intermediul consultanților și/sau subcontractanților, întocmirii situațiilor financiare ale Beneficiarului în conformitate cu standardele contabile interne și Internaționale și că toate situațiile financiare sunt corecte și adevărate;

8.instruirea, prin intermediul consultanților și/sau subcontractorilor, a conducerii cu privire la cerințele privind prezentarea obligațiilor și provizioanelor, reflectate în bilanțul societății, precum și în celelalte situații financiare și rapoarte;

9.furnizarea și/sau să organizarea diferitelor tipuri de evaluări;

10. furnizarea către Beneficiar și managerii Beneficiarului a tuturor serviciilor de consultanță, suport și asistență necesare activității Beneficiarului, precum și relațiile Beneficiarului cu partenerii săi.

**Prețul serviciilor este stabilit ca produs între anumite rate orare și numărul de ore efectiv lucrate de către consultanți, evidențiate în pontajele lunare aprobate de către X.**

Din verificarea informațiilor prezentate în dosarul prețurilor de transfer **au fost identificate deficiențe în ceea ce privește justificarea respectării principiului valorii de piață pentru serviciile de consultanță** facturate de entitatea afiliată L (F), astfel:

- potrivit prevederilor contractuale (pct.4.2-4.5 din contract) taxa de servicii se calculează prin înmulțirea taxei orare standard cu numărul de ore efectiv petrecut de consultanți pe parcursul unui exercițiu financiar, așa cum reiese din fișa de pontaj lunară completată de consultanți și aprobată de beneficiar. Taxele orare standard se stabilesc pe baza costurilor aferente serviciilor efectuate și nu includ niciun fel de cheltuieli de călătorie și de cazare legate de furnizarea serviciilor de către consultanți.

- în tabelul privind serviciile furnizate de F în baza contractului de prestări servicii, sumele facturate au fost defalcate pe două coloane: cost serviciu și refacturări, această din urmă categorie fiind detaliată ca reprezentând cheltuieli de deplasare.

Pornind de la această clasificare **societatea a determinat tariful orar mediu (rata orară medie) al serviciilor de consultanță furnizate de F numai pe baza informațiilor privind costul serviciului înscrise în prima coloană, fără a lua în calcul sumele considerate a fi cheltuieli de deplasare.**

Întrucât din verificările efectuate asupra conturilor de cheltuieli a rezultat că societatea a înregistrat la rândul ei costuri proprii semnificative cu deplasările consultanților, s-au solicitat reprezentanților societatea X documente justificative privind sumele înscrise în coloana „cheltuieli de deplasare” din situația prezentată în dosarele prețurilor de transfer.

Față de suma totală de 000 USD reprezentând cheltuieli de deplasare înscrisă în dosarele prețurilor de transfer aferente perioadei 2011-2014, contribuabilul a prezentat la control documente justificative numai pentru cheltuieli de deplasare în sumă de 000 USD, **diferența de 000 USD, încadrată nejustificat în categoria cheltuielilor de deplasare reprezintă în fapt (potrivit situațiilor detaliate anexate la facturi) costuri salariale înregistrate**



**de furnizorul de servicii care trebuiau incluse în tariful serviciului de consultanță facturat.**

Deficiența constatată a avut drept consecință stabilirea de către societatea X a unei rate orare medii mai mică decât cea reală ceea ce a afectat analiza de comparabilitate efectuată.

**O altă deficiență constatată de organele de inspecție fiscală a vizat modalitatea de aplicare a metodei comparării prețurilor**, în ceea ce privește selectarea tranzacțiilor necontrolate comparabile:

- pentru perioada 2011-2014, în analiză au fost utilizate informații publicate de Asociația Consultanților în Management din România (AMCOR), reprezentând un studiu realizat pentru perioada 2008 – 2009 privind ratele zilnice aplicate serviciilor de management și consultanță. Datele utilizate nu sunt comparabile pentru serviciile de consultanță din perioada 2011-2014, având în vedere circumstanțele economice diferite determinate de efectele crizei economice asupra pieței de consultanță, atât în România cât și la nivel european.

- pentru anul 2011 au fost utilizate informațiile publicate de AMCOR pentru perioada 2008-2009 fără a se efectua nicio ajustare fapt ce a afectat substanțial condițiile supuse examinării.

- din informațiile publicate de AMCOR reiese că serviciile de consultanță nu sunt identice sau similare cu serviciile de consultanță facturate de F, în ceea ce privește modul de calcul al ratei orare medii. În acest sens, s-a avut în vedere faptul că ratele orare din studiul AMCOR se referă la servicii de consultanță în management care sunt exprimate în valori minime și valori maxime, iar media aritmetică simplă a acestor valori extreme nu poate fi comparată cu rata orară medie a serviciilor de consultanță facturate de F, calculată în dosarul prețurilor de transfer ca medie a ratelor orare practicate de toți consultanții, cu particularitatea că ratele care se repetă au fost luate în considerare o singură dată;

- referitor la informațiile publicate de Federația Europeană a Asociațiilor de Consultanță (FEACO Brussels) cu privire la tarifele medii zilnice practicate pe piața de consultanță din Europa, datele publicate de această organizație au fost utilizate în dosarele prețurilor de transfer întocmite de X fără a se efectua o analiză asupra diferențelor existente între piețele pe care sunt tranzacționate aceste servicii și care sunt influențate de circumstanțele economice specifice, respectiv de poziția geografică, mărimea pieței, oferta și cererea, costurile cu serviciile, etc..

Astfel, în dosarele privind prețurile de transfer întocmite de X România au fost considerate comparabile onorariile practicate de consultanți în țări ca Elveția, Finlanda, Marea Britanie, Germania, Franța și Italia, în condițiile în care circumstanțele economice ale acestor piețe sunt substanțial diferite de cele din România, atât în ceea ce privește mărimea pieței, competiția locală, costurile cu aceste servicii cât și cele determinate de cererea și ofertă. Aceste diferențe au condus la existența unui decalaj semnificativ între țările care au publicat informații, decalaj ce a fost semnalat și în studiul FEACO pentru perioada 2010-2011, care clasifică cele șase țări care au publicat informații despre ratele medii

zilnice ale onorariilor pentru servicii de consultanță în două grupuri:” Ungaria, Grecia și România într-un grup cu un nivel mai scăzut al tarifelor zilnice (000 EUR, 000 EUR și 000 EUR), în timp ce al doilea grup include Italia, Finlanda și Elveția (000 EUR, 000 EUR și 000 EUR).

Primul grup face parte din regiunea Europei Centrale și de Est, în timp ce al doilea grup este situat în Europa de Vest și regiunea nordică. Există într-adevăr un decalaj mare între cele două grupuri, cu mai mult de două ori ordinea de mărime a sumelor primite pentru o zi. Mai exact, media celor trei țări din zona Europei Centrale și de Est este de 000 EUR, în timp ce media celorlalte trei Țări din Vestul și Nordul Europei este de 000 EUR”.

Diferențele între aceste două grupuri se regăsesc și în analiza cifrei de afaceri, a numărului de consultanți și a ponderii pe care o deține fiecare țară pe piața europeană de consultanță. Astfel, în timp ce țări ca Germania, Marea Britanie, Franța, Italia, Elveția și Finlanda, dețineau 70,64 % din piața de consultanță din Europa, Ungaria, Grecia și România aveau împreună o cotă de piață de numai 0,87%. Aceste decalaje s-au menținut și în perioada următoare fiind observate și analizate și în studiul FEACO publicat pentru perioada 2011-2012.

- în analiza de comparabilitate efectuată în dosarele prețurilor de transfer întocmite de X sunt utilizate și informații din Statele Unite ale Americii puse la dispoziție publicului pe site-ul web al Comisiei de Valori Mobiliare (Securities and Exchange Commission), despre care se menționează că ”s-au putut identifica anumite posibile date comparabile”, fără a se justifica această afirmație din punct de vedere al circumstanțelor economice, respectiv: poziția geografică, mărimea piețelor, costurile cu serviciile, amploarea concurenței pe piețe și competiția, etc.

În conformitate cu prevederile par.2.7 din Liniile directoare privind prețurile de transfer OCDE, “[...] o tranzacție necontrolată este comparabilă cu o tranzacție controlată, în sensul metodei comparării prețurilor necontrolate, dacă este îndeplinită una din cele două condiții:

1. nici una din diferențele (dacă există) între tranzacțiile comparate sau între companiile ce întreprind aceste tranzacții nu pot afecta substanțial prețul pe piață deschisă; sau

2. pot fi făcute ajustări cu un grad suficient de acuratețe pentru a elimina efectele substanțiale ale acestor diferențe. [...]” și ale Capitolului 1, pct.C, I), a) din Ghidul OECD pct.1.15 ”Companiile independente, când evaluează termenii unei tranzacții potențiale, vor compara tranzacția cu alte opțiuni realiste ce le stau la dispoziție și vor intra în această tranzacție numai dacă nu găsesc nicio alternativă care să fie în mod clar mai atrăgătoare” s-a procedat la procedat la refacerea analizei de comparabilitate în vederea eliminării deficiențelor din analizele prezentate de contribuabil.

Ca urmare, **având în vedere deficiențele constatate în ceea ce privește calcularea ratei orare medii de către contribuabil**, s-a procedat la

testarea costurilor suportate de către X S.R.L. în legătură cu serviciile de asistență și consultanță în domeniul financiar - contabil, pornind de la ratele orare medii anuale recalulate pentru perioada 2011 – 2014, astfel:

Pe anul 2011

Față de rata orară medie de 000 USD (aproximativ 000 EUR), calculată de contribuabil, s-a stabilit o rată orară medie de 000 USD (aproximativ 000 EUR, la cursul de schimb valutar utilizat de societate), prin raportarea costurilor totale de 000 USD suportate de către X S.R.L. în legătură cu serviciile de consultanță, la 000 ore, reprezentând numărul de ore lucrate de consultanți în anul 2011.

Având în vedere deficiențele privind analiza de comparabilitate efectuată de societatea X **s-au utilizat informațiile publicate de FEACO în studiul privind piața de consultanță din Europa, care include și România, eliminând din eșantionul de comparabilitate țări/piețe ca Elveția și Finlanda care nu erau comparabile din punct de vedere al circumstanțelor economice cu piața de consultanță din România.**

Astfel, întrucât au fost identificate numai trei tranzacții comparabile (România, Ungaria și Grecia) s-a utilizat media aritmetică a ratelor medii zilnice raportate de cele trei țări, calculată la valoarea de 000 EUR/zi, rezultând o rată medie orară de 000 EUR/oră.

Pentru anul 2011, față de prețul de vânzare al serviciilor supuse evaluării înregistrat de X S.R.L. la o valoare a ratei orare medii de 000 EUR s-a determinat prețul de piață al acestor servicii la o valoare a ratei orare medii de 000 EUR.

Pe anul 2012

Față de rata orară medie de 000 USD (aproximativ 000 EUR), calculată de contribuabil, s-a stabilit pentru anul 2012, o rată orară medie de 000 USD (aproximativ 000 EUR, la cursul de schimb valutar utilizat de societate), prin raportarea costurilor totale de 000 USD suportate de către X S.R.L. în legătură cu serviciile de consultanță, la 000 ore, reprezentând numărul de ore lucrate de consultanți în anul 2012.

Pentru perioada 2011-2012 în studiul FEACO nu au fost publicate informații disponibile despre piața de consultanță din România, dar au fost identificate informații despre piața de consultanță din state ale Uniunii Europene comparabile cu piața de consultanță din România. Urmare deficiențelor constatate în ceea ce privește comparabilele utilizate de societate s-a exclus din eșantionul de comparabile piețe/țări ca Elveția, Finlanda, Germania, Marea Britanie, Franța și Italia care nu erau comparabile din punct de vedere al circumstanțelor economice cu piața de consultanță din România, precum și Macedonia, țară aflată în afara Uniunii Europene.

Analiza de comparabilitate pentru anul 2012, a fost efectuată pe baza ratelor orare/zilnice medii practicate de următoarele țări din Uniunea Europeană:

Țara	Rata zilnică (EUR)	Rata orară (EUR)
Croația	000	000
Ungaria	000	000

Letonia	000	000
Grecia	000	000
România	000	000

Rezultatele analizei privind intervalul de comparare al tarifelor serviciilor de consultanță (ratele orare medii), efectuate de inspecția fiscală pentru anul 2012 sunt următoarele: cuartila inferioară = 000 EUR, mediana = 000 EUR, cuartila superioară = 000 EUR.

Pe anul 2013

Față de rata orară medie de 000 USD (aproximativ 000 EUR), calculată de contribuabil, s-a stabilit pentru anul 2013, o rată orară medie de 000 USD (aproximativ 000 EUR, la cursul de schimb valutar utilizat de societate), prin raportarea costurilor totale de 000 USD suportate de către X S.R.L. în legătură cu serviciile de consultanță, la 000 ore, reprezentând numărul de ore lucrate de consultanți în anul 2013.

Pentru anul 2013 nu au mai fost identificate informații disponibile despre piața de consultanță din Uniunea Europeană și nici din România, fapt ce a determinat ca analiza de comparabilitate să se efectueze pornind de la ultimele date disponibile, respectiv studiul publicat de FEACO pentru perioada 2011-2012, care au fost ajustate prin actualizarea prețurilor în funcție de indicii de preț.

Urmare deficiențelor constatate s-a exclus din eșantionul de comparabile utilizat de societate, piețe/țări ca Elveția, Finlanda, Germania, Marea Britanie, Franța și Italia care nu erau comparabile din punct de vedere al circumstanțelor economice cu piața de consultanță din România, precum și Macedonia, țară aflată în afara Uniunii Europene.

În analiza de comparabilitate pentru anul 2013, au fost cuprinse ratele orare/zilnice medii ajustate ale serviciilor de consultanță publicate de următoarele țări din Uniunea Europeană:

Țara	Rata zilnică (EUR)	Rata orară (EUR)
Croația	000	000
Ungaria	000	000
Letonia	000	000
Grecia	000	000
România	000	000

Rezultatele analizei privind intervalul de comparare al tarifelor serviciilor de consultanță (ratele orare medii) pentru anul 2013 sunt următoarele: cuartila inferioară = 000 EUR, mediana = 000 EUR, cuartila superioară = 000 EUR.

Pentru anul 2014

Față de rata orară medie de 000 USD (aproximativ 000 EUR), calculată de contribuabil s-a stabilit pentru anul 2014, o rată orară medie de 000 USD (aproximativ 000 EUR, la cursul de schimb valutar utilizat de societate), prin raportarea costurilor totale de 000 USD suportate de către X S.R.L. în legătură cu serviciile de consultanță, la 000 ore, reprezentând numărul de ore lucrate de consultanți în anul 2014.

Pentru anul 2014 nu au mai fost identificate informații disponibile despre piața de consultanță din Uniunea Europeană și nici din România, fapt ce a determinat ca analiza de comparabilitate să se efectueze pornind de la ultimele date disponibile, respectiv studiul publicat de FEACO pentru perioada 2011-2012, care au fost ajustate prin actualizarea prețurilor în funcție de indicii de preț.

Urmare deficiențelor constatate s-a exclus din eșantionul de comparabile utilizat de societate, piețe/țări ca Elveția, Finlanda, Germania, Marea Britanie, Franța și Italia care nu erau comparabile din punct de vedere al circumstanțelor economice cu piața de consultanță din România, precum și Macedonia, țară aflată în afara Uniunii Europene.

În analiza de comparabilitate pentru anul 2014, au fost cuprinse ratele orare/zilnice medii ajustate ale serviciilor de consultanță publicate de următoarele țări din Uniunea Europeană:

Țara	Rata zilnică (EUR)	Rata orară (EUR)
Croația	000	000
Ungaria	000	000
Letonia	000	000
Grecia	000	000
România	000	000

Rezultatele analizei privind intervalul de comparare al tarifelor serviciilor de consultanță (ratele orare medii), pentru anul 2014 sunt următoarele: cuartila inferioară = 000 EUR, mediana = 000 EUR, cuartila superioară = 000 EUR.

Astfel, în perioada 2011-2014, onorariile (ratele orare medii) plătite de X S.R.L pentru serviciile de consultanță facturate de F Olanda au fost recalculat în conformitate cu prevederile contractului de servicii încheiat între cele două părți și cu documentele justificative prezentate.

Comparând **rata orară medie** plătită de X Romania S.R.L cu intervalul de comparare stabilit pentru fiecare an în parte a rezultat că pentru toată perioada valoarea acestuia **se situează peste valoarea limitei superioare** (cuartila 3), **rezultând astfel că serviciile de consultanță nu s-au efectuat la preț de piață.**

Ca urmare, s-a impus ajustarea onorariile plătite de X S.R.L. pentru serviciile de consultanță facturate de F Olanda la valoarea mediană a intervalului de comparare a valorii tranzacțiilor comparabile identificate la valoarea mediei aritmetice (pe anul 2011), respectiv la valoarea mediană a intervalului de comparare (pe perioada 2012-2014) a valorii tranzacțiilor comparabile identificate, rezultând următoarele ajustări ale cheltuielilor de exploatare:

- An 2011: 000 lei;
- An 2012: 000 lei;
- An 2013: 000 lei;
- An 2014: 000 lei., ce au avut drept consecință majorarea profitului impozabil aferent anilor 2011 – 2014.

Față de deficiențele constatate la inspecția fiscală ca urmare analizării studiului de comparabilitate prezentat în Dosarul prețurilor de transfer, respectiv:

- neinclusiunea în tariful serviciului de consultanță facturat a diferenței de 000 USD, încadrată nejustificat în categoria cheltuielilor de deplasare reprezintă în fapt (potrivit situațiilor detaliate anexate la facturi) costuri salariale înregistrate de furnizorul de servicii;
- utilizarea de informații publicate de Asociația Consultanților în Management din România (AMCOR) reprezentând un studiu realizat pentru perioada 2008 – 2009 privind ratele zilnice aplicate serviciilor de management și consultanță în condițiile în care datele utilizate nu sunt comparabile pentru serviciile de consultanță din perioada 2011-2014, având în vedere circumstanțele economice diferite determinate de efectele crizei economice asupra pieței de consultanță, atât în România cât și la nivel european;
- pentru anul 2011 au fost utilizate informațiile publicate de AMCOR pentru perioada 2008-2009 fără a se efectua nicio ajustare;
- din informațiile publicate de AMCOR rezultă că serviciile de consultanță nu sunt identice sau similare cu serviciile de consultanță facturate de F Olanda, în ceea ce privește modul de calcul al ratei orare medii, respectiv ratele orare din studiul AMCOR se referă la servicii de consultanță în management care sunt exprimate în valori minime și valori maxime, iar media aritmetică simplă a acestor valori extreme nu poate fi comparată cu rata orară medie a serviciilor de consultanță facturate de F Olanda, calculată ca medie a ratelor orare practicate de toți consultanții, cu particularitatea că ratele care se repetă au fost luate în considerare o singură dată;
- informațiile publicate de Federația Europeană a Asociațiilor de Consultanță (FEACO Brussels) cu privire la tarifele medii zilnice practicate pe piața de consultanță din Europa au fost utilizate în dosarele prețurilor de transfer fără a se efectua o analiză asupra diferențelor existente între piețele pe care sunt tranzacționate aceste servicii și care sunt influențate de circumstanțele economice specifice, respectiv de poziția geografică, mărimea pieței, oferta și cererea, costurile cu serviciile, etc. Astfel, în dosarele privind prețurile de transfer întocmite de X au fost considerate comparabile onorariile practicate de consultanți în țări ca Elveția, Finlanda, Marea Britanie, Germania, Franța și Italia, în condițiile în care circumstanțele economice ale acestor piețe sunt substanțial diferite de cele din România, atât în ceea ce privește mărimea pieței, competiția locală, costurile cu aceste servicii cât și cele determinate de cererea și ofertă. Aceste diferențe au condus la existența unui decalaj semnificativ între țările care au publicat informații, care a fost semnalat și în studiul FEACO pentru perioada 2010-2011, care clasifică cele șase țări care au publicat informații despre ratele medii zilnice ale onorariilor pentru servicii de consultanță în două grupuri, **societatea X nu prezintă argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

Singurul argument prezentat de societate este acela că aceste servicii sunt extrem de specifice și cu un grad de expertiză ridicat și astfel comparabilitatea nu ar trebui limitată la piața locală sau regională, iar eliminarea artificială din eșantion a unor țări mai dezvoltate nu este justă.

De asemenea, în susținere invocă prevederile 1.113 din Ghidul OCDE conform căruia: „1.113 În cazurile în care un grup desfășoară tranzacții controlate similare în mai multe țări și circumstanțele economice din aceste țări sunt de fapt rezonabil de omogene, ar putea fi bine pentru grupul să se bazeze pe o analiză de comparabilitate pe mai multe țări în fundamentarea politici sale de prețuri de transfer față de acest grup de țări. Dar există și numeroase situații în care un grup oferă game de produse sau servicii considerabil diferite de la țară la țară, și/sau îndeplinesc funcții semnificativ diferite în fiecare din aceste țări (folosind active semnificativ diferite și asumându-și riscuri semnificativ diferite), și/sau în care strategiile sale de afaceri și/sau circumstanțele economice se constată a fi semnificativ diferite. În aceste ultime situații, recurgerea la o metodă multi-țară poate reduce fiabilitatea” susținând că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că pentru obținerea unor rezultate cât mai fiabile setul de comparabile trebuie să fie cât mai omogen. Astfel, se arată că prin eliminarea din intervalul intercuartilar a unor țări mai specializate contravine principiilor prețurilor de transfer și este relevantă pentru analiza principiilor de piață și luarea în considerare a condițiilor pieței pe care activează prestatorul astfel că nu s-a procedat corect la eliminarea piețelor din regiuni specializate unde activează prestatorul și luarea în considerare doar a celor din regiunea în care activează beneficiarul.

Față de cele de mai sus se reține că analiza principiilor prețului de piață se referă la societatea X și la prețul de achiziție a unor servicii de consultanță de la societatea afiliată.

În efectuarea analizei prețului de piață a serviciilor de consultanță (așa cum sunt prevăzute în contract), potrivit Codului fiscal, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente

De asemenea normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 la pct.33 prevăd “**Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață**” și le enumera ca fiind:

- **tipul, starea, calitatea**, precum și gradul de nouitate al bunurilor, mărfurilor și **serviciilor transferate;**
- **condițiile pieței pe care** bunurile, mărfurile sau **serviciile sunt folosite, consumate**, tratate, prelucrate **sau vândute unor persoane independente;**
- activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;
- clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;

- în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;
- condițiile speciale de concurență.

În același sens sunt și prevederile pct.1.139, 1.142, 1.143 din Ghidul OCDE:

**“1.139 Paragrafele 1.110, 1.112 și 6.120 arată că particularitățile pieței geografice în care se realizează operațiunile economice pot afecta comparabilitatea și prețurile la lungime de braț. Probleme dificile pot apărea în evaluarea diferențelor dintre piețe geografice și în stabilirea ajustărilor de comparabilitate ce se impun. Astfel de probleme pot apărea în legătură cu economiile de cost ce pot fi atribuite operării pe o anumită piață. De multe ori acestea sunt denumite economii de localizare. În alte situații, probleme de comparabilitate pot apărea în legătură cu avantajele sau dezavantajele pieței locale ce pot să nu fie direct legate de economiile de localizare. [...]**

**1.142 Acolo unde analiza funcțională demonstrează că există economii de localizare ce nu sunt transmise clienților sau furnizorilor, și unde pot fi identificate entități și tranzacții comparabile pe piața locală, acele comparabile locale constituie cele mai de nădejde indicii privind modul în care ar trebui alocate economiile nete din localizare între două sau mai multe companii asociate. Astfel, în situațiile în care pe piața locală există comparabile care se pot folosi pentru a identifica prețurile la lungime de braț, nu ar trebui să se mai procedeze la ajustări de comparabilitate pentru economiile de localizare.**

**1.143 Atunci când pe piața locală nu există comparabile, soluțiile privind existența și alocarea economiilor de localizare între membrii unui grup CMN, și toate ajustările de comparabilitate necesare pentru a se lua în considerare economiile de localizare, trebuie să fie fundamentate pe analiza tuturor datelor și circumstanțelor relevante, inclusiv funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și activele utilizate de companiile asociate, în maniera descrisă în paragrafele 9.126-19.131.”**

De asemenea, conform:

- **„cap.A.2 Analizarea în linii mari a circumstanțelor contribuabilului”** din Ghidul OCDE:

**„3.7 “Analiza în linii mari” este un pas esențial în cadrul analizei de comparabilitate. Ea poate fi definită ca fiind analiza sectorului, a concurenților, a factorilor economici și de reglementare și a altor elemente ce îl influențează pe contribuabil și mediul acestuia, dar nu încă în contextul analizării tranzacțiilor specifice. Acest pas contribuie la înțelegerea condițiilor tranzacției controlate a contribuabilului precum și a celor din tranzacțiile necontrolate ce vor fi comparate, mai ales a circumstanțelor economice ale tranzacției (vezi paragrafele 1.110-1.113)”**.



- cap.A.3 Analiza tranzacției controlate și alegerea părții testate din Ghidul OCDE:

**„3.8 Analiza tranzacției (tranzacțiilor) controlate supusă (supuse) examinării își propune să identifice factorii relevanți ce vor influența selectarea părții testate (acolo unde este necesar), selectarea și aplicarea metodei de prețuri de transfer celei mai potrivite circumstanțelor cazului, a indicatorului financiar ce va fi testat (în cazul unei metode de profit tranzacțional), selectarea comparabilelor și, unde acest lucru este relevant, determinarea ajustărilor de comparabilitate”.**

- cap.A.4.3 Comparabile externe și sursele de informații

3.29 Există diverse surse de informații ce pot fi utilizate pentru a identifica potențialele comparabile externe. În această sub-secțiune sunt discutate problemele speciale ce apar în legătură cu bazele de date comerciale, comparabilele externe și informațiile necomunicate contribuabililor. În plus, atunci când există comparabile interne, poate să nu mai fie necesar să se caute comparabile externe, vezi paragrafele 3.27-3.28.

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

Ca urmare, având în vedere și prevederile Ghidului OCDE la reanalizarea efectuată de organele de inspecție fiscală tocmai aceste circumstanțe ale cazului individual au avut în vedere utilizându-se studiul FEACO pentru perioada 2010-2011, care clasifică cele șase țări care au publicat informații despre ratele medii zilnice ale onorariilor pentru servicii de consultanță în două grupuri/piețe în care circumstanțele economice sunt diferite, atât în ceea ce privește mărimea pieței, competiția locală, costurile cu aceste servicii, cât și cele determinate de cererea și ofertă.

Or, prin utilizarea bazelor de date oferite de studiul FEACO pentru perioada 2010-2011 și ajustarea acestora la circumstanțele cazului analizat organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal și corect, stabilind prețul de transfer al serviciilor de consultanță dintre cele două societăți afiliate la un nivel cât mai apropiat de prețul practicat de societăți independente pentru același tip de servicii și în aceeași perioadă.

Astfel, în temeiul în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent ajustării cheltuielilor cu serviciile de consultanță facturate de F Olanda ca urmare analizării Dosarului prețurilor de transfer** .

## **B. ACCESORII**

**Referitor la suma de 000 lei reprezentând accesorii aferente debitelor principale stabilite prin Decizia de impunere** , cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă aceste obligații fiscale sunt datorate în cuantumul stabilit în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu se poate efectua calculul obligațiilor fiscale accesorii defalcat pe soluțiile dispuse în soluționarea contestației împotriva obligațiilor fiscale principale.

**În fapt**, organele fiscale au stabilit obligații fiscale accesorii pentru debitele principale stabilite prin Decizia de impunere , astfel:

- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei dobânzi aferente TVA;
- 000 lei penalități de întârziere aferente TVA;

- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, suma de **000 lei**, reprezentând:

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

De asemenea, se reține că prin contestație societatea contestă parțial impozitul pe profit și TVA, iar obligațiile fiscale accesorii au fost calculate pentru obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar prin decizia de impunere.

Ca urmare, pentru suma obligațiilor fiscale principale necontestate se reține că prin necontestare societatea și-a însușit debitele principale ca fiind datorate bugetului. Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul și obligațiile fiscale accesorii calculate pentru debitele necontestate sunt datorate bugetului.

**În drept**, pe perioada 2011-2015 sunt aplicabile dispozițiile art.119 alin. (1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„ART. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere (1)  
Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

**ART. 120 Dobânzi**

*(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

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

**ART. 120<sup>1</sup>**

**Penalități de întârziere**

*(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Începând cu 01.01.2016, a intrat în vigoare Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la art.174 alin.1 și art.176 alin.1 prevede:

**„ART. 174**

**Dobânzi**

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

**ART. 176**

**Penalități de întârziere**

*(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Potrivit prevederilor legale invocate, indiferent de perioadă, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Se reține că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

De asemenea, se reține că accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, constituit din sume care au stat necuvenit la dispoziția contribuabilului, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței fiscale. Astfel, indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală contribuabilul datorează accesorii potrivit prevederilor legale.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-au dispus soluții diferite în ceea ce privește fondul cauzei, respectiv de respingere ca neîntemeiată și de desființare parțială a actului administrativ fiscal atacat, din documentele aflate la dosarul cauzei Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu poate efectua calculul obligațiilor fiscale accesorii, defalcăt pe fiecare soluție pronunțată.

În temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.4 OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și având în vedere că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea defalcării obligațiilor fiscale accesorii, se vor desființa:

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:
  - 000 lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
  - 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
  
- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:
  - 000 lei dobânzi aferente TVA;
  - 000 lei penalități de întârziere aferente TVA;
  
- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:
  - 000 lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
  - 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

urmând ca organele fiscale să recalculeze obligațiile fiscale accesorii în funcție de soluțiile pronunțate prin prezenta decizie pentru debitele principale și de refacerea inspecției fiscale dispuse.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate, se

## DECIDE

### 1. Desființarea:

- **parțială a** Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe profit ;
- 000 lei - TVA,

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei dobânzi aferente TVA;
- 000 lei penalități de întârziere aferente TVA;

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

urmând ca în funcție de cele stabilite la refacerea inspecției fiscale să se stabilească dacă societatea datorează obligațiile fiscale principale și obligațiile fiscale accesorii în funcție de cele prezentate în considerentele prezentei decizii, de argumentele și documentele contestatarii, precum și de prevederile legale incidente.

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de societatea X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice , emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru suma de 000 lei reprezentând:**

- 000 lei - impozit pe profit;

-000 lei -TVA.

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

**Director general**