



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 335  
E-mail: [info.adm@dgfptm.ro](mailto:info.adm@dgfptm.ro)  
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

### D E C I Z I A nr. 145 din 2016

privind soluționarea contestației depusă de S.C. X S.A. din ... și S.C. Y S.A. din ... înregistrată la A.J.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../...2015, la A.N.A.F. - DGSC sub nr. .../...2015 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2015.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F., cu adresa nr. .../...2015, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2015, asupra delegării competenței de soluționare a contestației depusă de S.C. X S.A. din ... în favoarea D.G.R.F.P. Timișoara.

Contestația a fost formulată de:

- S.C. X S.A. din ..., cu sediul în municipiul ..., ..., având C.I.F. RO ..., înregistrată la O.R.C. ... sub nr. ..., prin reprezentant legal dl. W, în calitate de director financiar;
- S.C. Y S.A. din ..., cu sediul în municipiul ..., ..., având C.I.F. RO ..., înregistrată la O.R.C. ... sub nr. ..., prin reprezentant legal dl. W, în calitate de director financiar.

Contestația a fost înregistrată la Registratura A.J.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../...2015.

Contestația a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - BN .../...2015, cu privire la suma parțială de ... lei reprezentând:
  - ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
  - ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;
  - ... lei – penalități de întârziere aferente impozit pe profit;
  - ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
  - ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
  - ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.
- Raportului de inspecție fiscală nr. F - BN .../...2015 încheiat de A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală;
- Dispoziției nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cu privire la măsura înregistrării în evidența contabilă a sumelor stabilite suplimentar la TVA și impozit pe profit, precum și accesoriile aferente, petenta solicitând și:
- Obligarea organului de inspecție fiscală să emită o Decizie de ajustare pentru S.C. X

S.A. din ... care să reflecte măsura diminuării cheltuielilor în valoare de ... lei înregistrate de S.C. X S.A. din ... urmare a tranzacțiilor desfășurate cu Y România.

- Exonerarea societății de la plata sumei de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, precum și accesoriile aferente acestora în sumă de ... lei.

Contestația a fost semnată de dl. W, în calitate de director financiar al celor două societăți, purtând amprentele ștampilei S.C. X S.A. din ... și ștampilei S.C. Y S.A. din ....

Referitor la formularea contestației împotriva Deciziei de impunere nr. F-BN 164/2015 care instituie obligații fiscale în sarcina SC X SA și de către SC Y SA, se rețin următoarele:

În drept, potrivit art. 1, art. 25, art. 26, art. 205, art. 206 și art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 1. - (1) Prezentul cod reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, prevăzute de Codul fiscal.”

„Art. 25. - (1) În raporturile de drept material fiscal, creditorii sunt persoanele titulare ale unor drepturi de creanță fiscală prevăzute la art. 21, iar debitorii sunt acele persoane care, potrivit legii, au obligația corelativă de plată a acestor drepturi”.

„Art. 26. - (1) Plătitor al obligației fiscale este debitorul sau persoana care în numele debitorului, conform legii, are obligația de a plăti sau de a reține și de a plăti, după caz, impozite, taxe, contribuții, amenzi și alte sume datorate bugetului general consolidat”.

„Art. 205. - (2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia”.

„Art. 206. - (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătură contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

„Art. 213. - (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”.

Din cele anterior prezentate rezultă că poate formula contestație în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, doar persoana care este parte în raport cu creanța statului, în calitate de titulară a raportului juridic obligațional stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-BN .../...2015 emisă de A.J.F.P. Bistrița – Năsăud. Calitatea procesuală activă presupune existența unei identități între persoana contestatorului și persoana care este titular al dreptului în raportul juridic fiscal.

Prin urmare, titularul dreptului la acțiune, inclusiv al dreptului de a formula contestație, este doar debitorul, persoana fizică sau juridică în sarcina căreia au fost stabilite obligațiile de plată, în speță S.C. X S.A.

Din acest punct de vedere, contestația formulată de debitorul obligațiilor de plată, ca titular al dreptului la acțiune, trebuie să îmbrace anumite cerințe precizate expres de lege (depunerea în termen, semnătura contestatorului, dovedirea calității de reprezentant al contestatorului, motivarea în fapt sau în drept etc.), sub sancțiunea respingerii ei, fără a se mai antama fondul cauzei.

Este adevărat că în procedura administrativă de soluționare a contestațiilor, legiuitorul a prevăzut posibilitatea și altor persoane de a formula cereri în măsura în care le sunt lezate/afectate interesele juridice de natură fiscală, dar în calitate de intervenienți și nu de titulari ai dreptului la acțiune. Astfel, alte persoane decât titularii dreptului la acțiune pot formula și introduce cereri (contestații) de natură fiscală, care pot fi primite și analizate de organele de soluționare, dar numai în situația în care titularii actelor atacate formulează și depun contestații, dar nu în calitate de contestatori, ci în calitate de intervenienți (voluntari), cu respectarea dispozițiilor corespunzătoare din Codul de procedură civilă.

În cauza supusă soluționării, titularul actului administrativ fiscal atacat – decizia de impunere nr. F-BN .../...2015 – S.C. X S.A. – a exercitat calea de atac reglementată de Titlul IX „*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*” din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

În speță sunt incidente și prevederile art. 17 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:

„Art. 17. - (1) *Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.*

(2) *Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii”.*

Prin urmare, având în vedere prevederile legale anterior citate și situația de fapt reținută, respectiv contestația formulată și de SC Y SA, care nu are calitatea de debitor în cadrul raportului de drept material fiscal creat prin emiterea deciziei de impunere contestată, iar între debitor și contestator nu există relații de reprezentare legală sau convențională, contestația fiind astfel formulată de o persoană lipsită de calitatea de a contesta, rezultă că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în legătură cu contestația formulată de SC Y SA în legătură cu decizia de impunere care instituie obligații fiscale în sarcina S.C. X S.A.

Conform art. 213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„ART. 213 *Soluționarea contestației*

[...] (5) *Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

În speță, sunt incidente și prevederile art. 217 din Ordonanța Guvernului nr.

92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*„ART. 217 Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale  
(1) Dacă organul de soluționare competent constata neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

coroborate cu prevederile pct. 12 din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată :

*„12. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 217 - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale*

*12.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*[...]*

*b) fiind depusă de o persoana lipsită de calitatea de a contesta, în situația în care aceasta este formulată de o persoana fizică sau juridică lipsită de calitate procesuală;”,*

contestația formulată de SC Y SA fiind astfel promovată de o persoană lipsită de calitatea de a contesta, prin neîndeplinirea condițiilor procedurale prevăzute la art. 205 și art. 206 din O.G. nr. 92/2003, republicată, urmează a se respinge contestația formulată de SC Y SA ca fiind depusă de către o persoană lipsită de calitatea de a contesta.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportul de inspecție fiscală nr. F - BN .../...2015, a fost transmisă către petentă, cu adresa nr. .../...2015, expediată prin poștă, fiind înregistrată la S.C. X S.A. din ... sub nr. .../...2015, potrivit celor menționate pe adresa nr. .../...2015, anexată în copie la dosarul contestației.

- Contestația formulată de S.C. X S.A. din ... și S.C. Y S.A. din ... a fost înregistrată la Registratura A.J.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../...2015.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 – 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere prevederile art.4 alin.(2) din O.P.A.N.A.F. Nr. 3333 din 18 octombrie 2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de SC X SA din ....

**I. S.C. X S.A. din ... (denumită în continuare X sau Societatea) și S.C. Y S.A. din ... (denumită în continuare Y sau Y), prin contestația formulată invocă următoarele motive:**

**I.1. Referitor la prezentarea generală a societății:**

În parte introductivă, petenta face o prezentare generală a societății:

- Societatea X S.A. este o societate cu statut de mare contribuabil, înmatriculată la

Registrul Comerțului cu numărul ..., având CUI ..., cu un capital subscris vărsat de ... lei la ... 2014;

- X a fost fondată în anul ... prin transformarea completă a I... I... L... ..., care exista din anul .... Societatea desfășoară activități de producție și comercializare a lactatelor (lapte, iaurturi, brânzeturi, unt și smântână);

- Societatea este membră a grupului olandez R...Y, fiind deținută în procent de ...% de Y România S.A. și ...% de acționari minoritari;

- Principalii clienți ai X sunt rețelele de hypermarketuri și supermarketuri, magazinele de dimensiuni medii și mici, precum și producătorii industriali de alimente și distribuitorii. Principalii competitori ai X sunt D... și A....

Petenta referitor la desfășurarea inspecției fiscale, reține că:

- în perioada 03.04.2014 - 12.06.2015, D.G.R.F.P. ..., prin A.J.F.P. Bistrița-Năsăud (denumită în continuare "D.G.R.F.P." sau "organele de inspecție fiscală") a efectuat la Societate o inspecție fiscală parțială, fiind supusă verificării perioada 01.01.2008 - 28.02.2014, astfel:

- verificarea impozitului pe profit în perioada 01.01.2008 - 31.12.2013;

- verificarea taxei pe valoarea adăugată în perioada 01.12.2008 - 28.02.2014;

- între 27.05.2014 și 15.10.2014, inspecția fiscală a fost suspendată în baza comunicării suspendării nr. ...-...2014. Motivele care au stat la baza suspendării inspecției fiscale au fost: necesitatea efectuării unor controale încrucișate la mai mulți furnizori interni ai X și solicitarea întocmirii dosarului privind prețurile de transfer.

- ca urmare a inspecției efectuate, au fost stabilite obligații suplimentare privind impozitul pe profit în valoare de ... lei, din următoarele cauze principale: i) considerarea redevenței pentru know-how plătită unei părți afiliate drept cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil; ii) ajustarea profitabilității realizate din tranzacțiile intra-grup de distribuție produse lactate din cauza faptului că rata de rentabilitate obținută inițial de Societate s-a situat sub intervalul valorii de piață.

- de asemenea, ca urmare a inspecției fiscale efectuate, au fost stabilite obligații suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată în valoare de ... lei, cauza principală fiind negarea dreptului de deducere a TVA-ului (calculat prin mecanismul taxării inverse) aferent redevențelor pentru know-how plătite unei părți afiliate.

- în data de 08.06.2015 a avut loc discuția finală, la sediul X, fiind aduse la cunoștința societății măsurile luate de organele de inspecție fiscală, precum și sumele stabilite suplimentar în sarcina acesteia. Ulterior, X a prezentat în scris punctele de vedere cu privire la concluziile acțiunii de inspecție fiscală.

- societatea a subliniat că nu este de acord cu concluziile organelor de control și implicit că nu este de acord cu consecințele fiscale stabilite de acestea în sarcina sa, însă dat fiind timpul limitat avut la dispoziție pentru expunerea punctului de vedere la proiectul de raport de inspecție fiscală, X a prezentat organelor de control numai câteva aspecte punctuale, precizând că acestea urmează să fie dezvoltate în cadrul contestației împotriva actelor emise ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

## **I.2. Referitor la prezentarea argumentelor în drept:**

Cu titlu preliminar, petenta menționează că, deși nu reprezintă subiect direct al impunerii realizate de organele fiscale prin decizia de impunere, Y are calitate

procesuală activă și interes pentru a contesta “lipsa actului administrativ”, respectiv, “lipsa deciziei de ajustare”, în calitate de persoană direct vătămată de lipsa emiterii acestui act administrativ fiscal de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, petenta arată că, potrivit art.205 alin.(2) Cod de procedură fiscală:  
„(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.”

Totodată, potrivit art.93<sup>2</sup> alin.(2), (3) și (5) Cod procedura fiscală:  
„(2) În cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate, ajustarea venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate efectuată de către organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de respectiva persoană, este opozabilă și organului fiscal pentru administrarea creanțelor celeilalte persoane afiliate.

(3) Ajustarea se decide de organul fiscal competent prin emiterea unei decizii de ajustare care stă la baza emiterii deciziei de impunere sau a deciziei de nemodificare a bazei de impunere. Decizia de ajustare se comunică contribuabilului la care s-a efectuat ajustarea, persoanei române afiliate la care se referă tranzacția ajustată, precum și organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana română afiliată.

(5) În vederea eliminării dublei impuneri ca urmare a ajustării venitului sau cheltuielii, cealaltă persoană afiliată poate corecta, corespunzător deciziei de ajustare, declarația fiscală aferentă perioadei fiscale în care s-a desfășurat respectiva tranzacție. Această situație reprezintă o condiție care impune corectarea bazei de impozitare potrivit prevederilor art.84 alin.(4).”

Drept urmare, decizia de ajustare emisă de inspectorii fiscali cu privire la măsurile de ajustare dispuse la o persoană afiliată reprezintă singurul act administrativ fiscal care, pe de o parte, se comunică și este opozabil organelor fiscale în a căror administrare este cealaltă persoană afiliată și, pe de altă parte, care stă la baza ajustării corespunzătoare a veniturilor/cheltuielilor la această din urmă persoană afiliată, generând, deci, dreptul acesteia de a beneficia de efectele evitării dublei impuneri prin ajustarea corespunzătoare a veniturilor sau cheltuielilor (după caz).

În speță, X este persoana afiliată care a făcut obiectul unei ajustări de cheltuieli (în sensul diminuării) aferente tranzacțiilor realizate cu Y, cealaltă persoană afiliată la care se referă tranzacția ajustată (pentru care ar trebui ajustate veniturile în sensul diminuării acestora), astfel încât, singura modalitate prevăzută de lege pentru ca aceasta din urmă să își poată opera, în mod corespunzător, ajustarea veniturilor înregistrate din aceleași tranzacții cu Y, iar această ajustare să fie opozabilă organelor fiscale competente, este emiteria unei decizii de ajustare a cheltuielilor la X și comunicarea acesteia, concomitent, către X, Y România și organul fiscal competent.

Petenta arată că inspectorii fiscali s-au limitat la constatarea ajustării cheltuielilor în cadrul raportului de inspecție fiscală, fără însă a le conferi efectele juridice pe care legea le prevede pentru asemenea situații prin emiterea unei decizii de ajustare, susținând că este în prezența “lipsei actului administrativ fiscal”, iar această lipsă vatămă în mod direct și nemijlocit X care este în imposibilitate de a beneficia, în mod corespunzător, de ajustarea proporțională a veniturilor, ajungându-se astfel la dubla impunere, cu încălcarea prevederilor art.93<sup>2</sup> Cod procedură fiscală.

În concluzie, petenta solicită organului de soluționare să constate că atât X (în

calitate de subiect al ajustării), cât și Y România (ca persoană vătămată de lipsa unei decizii de ajustare) au calitate procesuală și interes pentru a contesta caracterul incomplet al măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală și, ca atare, acestea sunt părți în prezenta cale administrativă de atac.

**I.2.1. Referitor la nelegalitatea constatărilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu redevențe pentru know-how și impunerii societății la plata impozitului pe profit stabilit suplimentar în valoare de ... lei și a accesoriilor aferente în valoare totală de ... lei;**

**I.2.1.1. Referitor la constatările organelor fiscale;**

Petenta arată că înțelege din motivarea raportului de inspecție fiscală că organele de control consideră cheltuielile cu redevențe pentru know-how facturate societății de către S.C. Y... B... B... Olanda (“Y Olanda”) drept nedeductibile la calculul profitului impozabil și stabilesc un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei, precum și dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Petenta arată faptul că în raportul de inspecție fiscală, ca și temei legal sunt invocate următoarele (pag.13):

-Prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

*“art. 19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.[ ...]”*

-Prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

*“art.21 (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.”*

Invocând prevederile legislative menționate mai sus, echipa de inspecție fiscală a considerat cheltuielile cu redevențe pentru know-how drept “cheltuieli a căror necesitate în scopul realizării de venituri nu a fost justificată și nici transferul propriu-zis de know-how nu a fost demonstrat cu documente de către Societate, prin urmare, aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.” (Raport, pag.13).

Petenta reține că principalele argumente invocate de echipa de inspecție fiscală în susținerea celor de mai sus sunt:

a) Faptul că X a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu servicii de management, marketing, pregătirea personalului, achiziții de licențe ICT, etc, atât de la furnizori interni, cât și externi;

Organele de control susțin că, atunci când avea nevoie de astfel de servicii, Societatea apela la diverși furnizori, prin urmare aceasta nu a beneficiat de know-how-ul pentru care a plătit redevențe (organele de control consideră că dacă Societatea ar fi beneficiat de know-how, atunci nu ar mai fi avut nevoie de acest gen de servicii).

b) Faptul că, în perioada analizată, X plătește redevență pentru utilizarea mărcilor pentru produsele licențiate vândute;

Organele de control consideră că, în cazul în care un director ar fi beneficiat de accesul la know-how la nivelul unei companii, atunci acesta nu ar fi avut nevoie să apeleze la know-how și la nivelul celorlalte două.

c) Faptul că X nu a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală documente care atestă modul în care s-a concretizat punerea la dispoziția X a know-how-ului de către Y Olanda.

Organele de control consideră că Societatea are suficientă experiență și cunoștințe pentru a obține produsele sub propria-i marcă, prin urmare, necesitatea know-how-ului pentru producție nu se justifică.

Totodată, petenta susține că în Raportul de inspecție fiscală nu se face distincția între redevențe și servicii, și se consideră cheltuielile cu redevențe plătite de X către Y Olanda ca fiind: “servicii prestate de know-how”, statuându-se că: „Societatea nu a prezentat nici un document sau alte materiale care să ateste prestarea efectivă a serviciilor de know-how și necesitatea efectuării cheltuielilor cu acestea” (Raport, pag.13).

**I.2.1.2.** Referitor la argumentele petentei privind confuzia realizată în Raportul de inspecție fiscală cu privire la obiectul și efectele specifice ale Contractului de know-how și Contractul de prestări servicii;

**A.** În ceea ce privește Clauzele contractuale;

Conform Acordului de licențiere expertiză (eng. “know-how”) încheiat în data de 01.01.2003, între Y Olanda, în calitate de titular, și X, în calitate de licențiat (“Acordul”), titularul îi acordă licențiatului dreptul exclusiv de utilizare a expertizei în ceea ce privește:

a) Producția, distribuția, marketingul și vânzarea produselor în teritoriu și

b) Vânzarea, și livrarea produselor membrilor grupului care sunt situați în afara teritoriului României;

Conform Acordului, expertiza se referă la toate cunoștințele, informațiile tehnice, experiența, datele, metodele, procesele, abilitățile practice, expertiza și tehnicile legate de:

- Producția, procesarea, ambalarea, marketingul, distribuția și vânzarea produselor în teritoriu (Activități legate de produse);

- Procesele comerciale aferente tuturor etapelor din industria lactatelor și a băuturilor, inclusiv, dar fără a se limita la marketing, managementul lanțului de distribuție, resurse umane, inovație, siguranța alimentelor, lactate, finanțe, activități operaționale și de mediu, inovație și cercetare și ITC (Procesele de afaceri);

Această “expertiză” care face obiectul Acordului de licențiere este recunoscută de Societate ca fiind “know-how”. Astfel, redevența aferentă se calculează, potrivit cap. VI din Acord, lunar, prin aplicarea unui procent de 2% la prețul net de vânzare a tuturor produselor vândute de către X.

Acordul statuează faptul că, “în cursul desfășurării activităților specifice, Grupul a dezvoltat și continuă să dezvolte expertiză, cunoștințe tehnice, experiență,



date, metode, procese, competențe, abilități practice și tehnici privind activitățile pe care le derulează. În plus, Grupul a acumulat și continuă să acumuleze expertiză și abilități practice legate de procesele comerciale în toate etapele industriei lactatelor și băuturilor, concretizate, *inter alia*, în “manuale, politici, instrucțiuni, principii directe, programe de training, repere, bune practici, workshopuri și baze de date”.

Astfel, Grupul “consideră know-how-ul ca fiind unul dintre principalele sale active”. Prin urmare, “în scopul stimulării dezvoltării cât și diseminării beneficiilor acestei expertize în întregul Grup și al creării de sinergii în cadrul Grupului, un flux deschis și nerestricționat al întregii expertize în Grup reprezintă un principiu director.”

Totodată, Acordul menționează în cadrul art. 4.3 că: “prestarea de servicii de către Titular în favoarea Licențiatului se exclude în mod explicit din prezentul Acord”. Astfel, contractul stipulează clar faptul că Y Olanda transferă societății know-how, pentru care X plătește redevențe, și nicidecum nu se pune problema unor prestări de servicii (astfel cum, în mod eronat, acest know-how este considerat de către organele de control, respectiv “servicii de know-how”).

#### **B. În ceea ce privește Evidențele la nivel de grup;**

Pentru o mai bună înțelegere a modului în care se derulează și întrepătrunde activitatea X cu cea a Grupului din care face parte, petenta redă în continuare câteva elemente privind organizarea internă a grupului și modul în care se desfășoară diverse activități specifice în cadrul acestuia, elemente ilustrate de “Documentul principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how-ul”, document prezentat echipei de control.

- **Cu privire la proprietatea intelectuală;**

În cadrul secțiunii 4.1. a documentului menționat este stipulat faptul că “interacțiunile dintre companiile din cadrul grupului creează avantaje care permit acestuia să fie un grup competitiv pe piața globală a produselor lactate. Avantajele în materie de competitivitate ale grupului se reflectă, printre altele, în proprietatea intelectuală, încorporată în brevete, mărci comerciale, know-how, rețete, proceduri, cele mai bune practici etc” [...]. Proprietatea intelectuală constituie unul dintre activele esențiale și unul dintre generatoarele de valoare cheie ale întregului grup. În acest sens, grupul respectă filosofia conform căreia un flux deschis și nerestricționat de know-how constituie un principiu cheie pentru a stimula dezvoltarea și pentru a obține beneficii din sinergii. Astfel, toate companiile grupului trebuie să aibă acces nerestricționat la resursele de know-how din cadrul acestuia”.

Secțiunea 4.3.2. a documentului menționează faptul că: “în ultimele decenii, grupul a dezvoltat un know-how considerabil”.

În cadrul secțiunii 5.6.1. este ilustrat faptul că: “întreaga proprietate intelectuală dezvoltată de departamentul de Cercetare - Dezvoltare (“R&D”) de la nivelul grupului (localizat în Olanda) poate include orice lucruri, de la brevete până la concepte comerciale și politici și proceduri specifice”, această proprietate intelectuală fiind deținută în Olanda.

- Cu privire la centrul “R&D” la nivelul grupului situat în Olanda;

Secțiunea 5.6.3. stipulează că “departamentul de R&D este structurat astfel încât să poată asigura o contribuție optimă la succesul strategiei globale “Route 2020”. În acest scop, programele de inovare sunt legate de generatoarele de valori internaționale pentru crearea de valoare. [ ... ] Grupul a selectat următoarele priorități:

- 1) creșterea și dezvoltarea copiilor;
- 2) nutriția zilnică și sănătatea;
- 3) funcționalitatea.

La acestea contribuie expertiza disponibilă în cele patru domenii de cercetare fundamentală: științe nutriționale; procese tehnologice globale; experiențe senzoriale; arome, comportamente și structurarea elementelor.” Datorită faptului că grupul Y hrănește zilnic milioane de oameni din întreaga lume, acesta a creat un motto pentru a ilustra latura sa umană, respectiv: “Nourishing by nature” (“Hrănitor din natură”).

Printre pilonii de bază ai strategiei de marcă a grupului se regăsesc, printre altele: “Grass to Glass” (“Din natură direct în pahar”), respectiv “Goodness of dairy” (“Beneficiile produselor lactate”).

- Pilonul “Grass to Glass” - “Din natură direct în pahar” (secțiunea 5.7.2):

Grupul deține un lanț unic care acoperă traseul parcurs din natură până la pahar (i.e. ferme, transport lapte, materii prime adiționale, procesare, ambalare, raft magazin), lanț care ilustrează calitatea, siguranța alimentară și sustenabilitatea. În calitate de grup internațional, Y se asigură că toate companiile de producție și de distribuție abordează siguranța și calitatea în același mod, indiferent de produsele fabricate și de locația geografică. Grupul impune cerințe stricte pentru furnizorii de fructe, zahăr, cheag și multe alte ingrediente utilizate, pe lângă lapte, pentru realizarea produselor sale. Prin intermediul monitorizării și al inspecțiilor periodice, grupul oferă clienților o garanție suplimentară în ceea ce privește siguranța și calitatea, și, totodată, joacă un rol activ în îmbunătățirea continuă a proceselor sale. Programul “Foqus” dezvoltat la nivel global asigură respectarea principiului “Din natură direct în pahar”;

- Pilonul “Goodness of dairy” - “Beneficiile produselor lactate” (secțiunea 5.7.3):

Pentru a ilustra beneficiile produselor lactate, grupul a dezvoltat “Povestea laptelui” - Milk story, respectiv “Povestea brânzei” - Cheese story, povești pe care grupul vrea să le spună pentru a ilustra beneficiile produselor lactate. Prin împărtășirea experienței științifice și prin colaborarea cu experți din domeniul nutriției și sănătății, centrul de R&D al grupului dorește să contribuie la îmbunătățirea stării de nutriție a oamenilor din lumea întreagă. Scopul constă în transpunerea conceptului ..goodness of dairy” în produse și mărci. Conceptele “sănătos” și “sustenabil” reprezintă două teme care pot fi facil combinate și reprezintă două subiecte ale strategiei Route 2020 care se reflectă în produsele și mărcile grupului.

În cadrul subsecțiunii 6.2.1.6. este expusă ideea conform căreia “grupul trebuie să accelereze transformarea sa într-o unitate care să poată oferi ceea ce este mai bun, prin combinarea know-how-ului local cu experiența profesională la nivel mondial”.

În cadrul centrului R&D din Olanda există șapte echipe de dezvoltare

responsabile pentru programarea cercetării și inițierea noilor programe de dezvoltare.

Aceste echipe sunt:

- i) dezvoltare nutriție pentru sugari și copii mici;
- ii) dezvoltare băuturi lactate;
- iii) dezvoltare brânzeturi;
- iv) dezvoltare ingrediente principale;
- v) dezvoltare ingrediente alimentare;
- vi) dezvoltare specialități alimentare;
- vii) dezvoltare produse de bază.

Persoanele care lucrează în cadrul echipelor de dezvoltare înțeleg activitățile comerciale și de marketing în domenii precum științele vieții și tehnologia de producție. Acestea dețin cunoștințe generice și sunt capabile S.A. transpună know-how-ul dezvoltării în produse comerciale. Sub supravegherea centrului R&D global, echipele de implementare locală realizează activități de implementare locală pentru produse și inovații dezvoltate de echipele de dezvoltare ale corporației. Independent de aceste aspecte, societățile locale pot suporta costuri suplimentare pentru a utiliza cunoștințele furnizate de către departamentul R&D al grupului (secțiunea 6.2.2.2, paragraf “Echipe de implementare la nivel local”).

Pe lângă echipele de dezvoltare, în cadrul centrului R&D din Olanda există și echipe de cercetare, al căror rol este de a dezvolta, testa și valida ipoteze care duc la informații, principii, și concepte științifice ce pot fi transformate în produse specializate. Aceste echipe sunt:

- i) științe nutriționale (cercetare legată de aspectele biologice și chimice ale alimentelor);
- ii) tehnologia globală de producție (cercetare legată de procesarea tehnologică a produselor alimentare, de ex. cercetare cu privire la reducerea consumului de energie la procesarea alimentelor);
- iii) știința senzorială, gustativă și comportamentală (cercetare legată de experiența gastronomică);
- iv) structura alimentelor (cercetare legată de procesarea produselor alimentare și ingineria produselor alimentare, de ex. cercetare asupra modului în care se ajustează structura brânzeturilor).

Persoanele care lucrează în cadrul echipelor de cercetare au studii superioare (Universitate/Doctorat) și dețin în general cunoștințe specifice într-un anumit domeniu.

În plus, în cadrul centrului R&D, mai există echipele “benefit platform - BP”, echipe virtuale responsabile pentru una din următoarele platforme:

- i) Evoluție și Dezvoltare;
- ii) Alimentație zilnică;
- iii) Sănătate și Wellness;
- iv) Funcționalitate.

Aceste echipe transpun nevoile comerciale pe termen lung identificate în cadrul echipelor de dezvoltare în agenda de cercetare strategică (reprezintă legătura dintre echipele de Dezvoltare și cele de Cercetare).

Pe lângă cele trei categorii de echipe menționate, în cadrul centrului R&D mai există echipele de experți, care oferă asistență diferitelor echipe R&D. Acestea sunt

echipe funcționale foarte specializate care se asigură de faptul că anumite competențe în domenii specifice (ex. senzorial, ambalare) vor fi îndeplinite.

Rezultatele muncii realizate în cadrul centrului R&D sunt disponibile pentru întregul grup și includ: un centru de schimb de informații, de gestionare a proprietății intelectuale, un birou de inovații deschise și departamente dedicate de HR, finanțe, facilități.

- Cu privire la know-how de marketing dezvoltat la nivel de grup;

Conform secțiunii 6.2.3.1 din documentul menționat: “majoritatea campaniilor de marketing sunt dezvoltate la nivel central, activitățile de marketing ale companiilor locale fiind limitate în general la promoții specifice teritoriului respectiv (ex. bilete pentru parcuri tematice, etc)”. Astfel, la nivel de grup, există și un “know-how semnificativ de marketing aferent realizării campaniilor de marketing”.

Din punct de vedere al acțiunilor de marketing, se disting trei piețe geografice:

- i) piața matură (...);
- ii) piața în curs de dezvoltare (...);
- iii) piețele emergente (...).

Prin urmare, la nivel de grup, a fost dezvoltată o strategie de marketing globală, care însă este adaptată diferitelor niveluri de maturitate și diferențelor locale care există între piețe în ceea ce privește consumul de produse lactate. Chiar dacă produsele sunt în mare măsură similare, modul în care acestea se vând pe anumite piețe poate fi ajustat în funcție de necesități (de ex. pe piețele mature, consumul de băuturi lactate de bază lapte - a scăzut în ultimii ani și a fost înlocuit cu produse mai sofisticate specifice unor anumite grupuri de consumatori sau momentelor de consum pe parcursul zilei; pe piețele în curs de dezvoltare există în general mărci de produse lactate destinate întregii familii, care răspund nevoilor membrilor de toate vârstele etc).

Pe lângă segmentarea geografică, piața poate fi grupată după vârstă, sex, locație de consum (acasa / la pachet), locația de achiziție și momentul săptămânii (zile lucrătoare / week-end). Grupurile-țintă se stabilesc prin combinarea unui set de criterii (de ex. combinația adulți / copiii; pauzele de seară / după - aM...ză, pauzele de relaxare ale adulților).

Astfel, conceptele globale de marketing sunt elaborate la nivel central și executate la nivel local. În acest sens, în măsura în care există mărci locale specifice (cum este cazul mărcii “X” pe piața din România), se va păstra cultura tipică de marcă, dar aceasta va fi dezvoltată prin valorificarea conceptelor globale.

Conceptele globale de marketing se definesc în funcție de tipul de piață și grupul țintă și acoperă diverse aspecte, precum:

- i) produse (pentru fiecare tip de piață și grup țintă, se definește o gamă de produse);
- ii) segment de consumatori (pentru fiecare tip de piață și grup țintă, se definește grupul de consumatori finali);
- iii) ambalaj (pentru fiecare tip de piață și grup țintă, se dezvoltă ambalajul ideal);
- iv) canale către piață (pentru fiecare tip de piață și grup țintă, se stabilesc canalele ideale către piață);
- v) comunicare și promovare (pentru fiecare tip de piață și grup țintă, se stabilesc

modalitățile specifice de comunicare și promovare).

Astfel, conceptele globale de marketing se aplică mărcilor locale. Chiar dacă se păstrează denumirea specifică locală a mărcii, restul strategiei de marcă, inclusiv formula produsului, ambalare, abordarea pe piață și strategia de promovare vor fi în concordanță cu conceptul global. Cu toate că denumirile mărcilor pot fi diferite, conceptul din spatele mărcilor este introdus la nivel global și astfel, similar în întreaga lume. În prezent, grupul își armonizează din ce în ce mai mult mărcile locale.

Execuția și introducerea conceptelor de marketing dezvoltate la nivel central poate aduce costuri pentru societatea locală. Aceste cheltuieli de implementare locală sunt suportate de către societatea locală, întrucât aceasta beneficiază de veniturile potențiale.

- Cu privire la alte aspecte;

Alte concepte de know-how care sunt dezvoltate la nivel de grup, de care însă beneficiază companiile locale, se referă la domenii precum:

- a) relații publice și calitate: activități privind calitatea și siguranța alimentară;
- b) resurse umane: dezvoltarea de noi politici și proceduri de HR, precum și consolidarea și menținerea acestora;
- c) achiziții: departamentul de achiziții de la nivel global se concentrează pe reducerea costurilor materialelor achiziționate, a mărfurilor și a costurilor de capital;
- d) trezoreria corporativă: dezvoltarea și întreținerea sistemelor de trezorerie, a politicilor și procedurilor specifice (optimizare rate dobânzi, politici privind numerarul etc);
- e) finanțe și raportare: dezvoltarea proceselor financiare la nivel de grup (ex. Manualul corporativ financiar & de raportare - conține informații detaliate privind procesele financiare);
- f) legal: politici și modele privind aspecte juridice dezvoltate la nivel central;
- g) comunicare: dezvoltarea, îmbunătățirea și menținerea unor politici și proceduri cu privire la comunicare și sustenabilitate.

### C. În ceea ce privește Prevederile legislative aplicabile în speță;

Pentru speța de față, petenta consideră că sunt relevante și că îi sunt aplicabile următoarele prevederi:

- Prevederi Cod Fiscal:

- Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal:

*“Art. 7 (1) 28. Redevență - orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele [...]:*

*e) orice know-how;”*

*“Art. 7 (1) 15. Know-how - orice informație cu privire la o experiență industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvăluire către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație; în măsura în care provine din experiență, know-how-ul reprezintă ceea ce un producător nu poate ști din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului*

tehnicii;”

“Art. 19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.[. ..]”

“Art. 21 (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile [...]”

- H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal:

“Pct. 2. (10) Este considerată redevență și suma plătită în cadrul contractului de know-how. În baza căruia vânzătorul acceptă să împărtășească cunoștințele și experiența sa cumpărătorului, astfel încât cumpărătorul să le poată folosi în interesul său și să nu le dezvăluie publicului. În același timp vânzătorul nu joacă nici un rol în aplicarea cunoștințelor puse la dispoziție cumpărătorului și nu garantează rezultatele aplicării acestora.”

“Pct.2. (11) În cazul contractului de prestări de servicii în care una dintre părți se angajează să utilizeze cunoștințele sale pentru executarea unei lucrări pentru cealaltă parte, suma plătită nu constituie redevență.”

Pe baza definițiilor expuse mai sus, reiese că legislația fiscală românească consideră că orice sumă plătită pentru un drept de folosință al oricărui know-how are natura de redevență, nu de prestare de serviciu.

- Prevederi OECD:

Deși România nu este membră a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (“OECD”), Codul Fiscal și normele metodologice aferente fac trimitere, în vederea interpretării anumitor aspecte fiscale, la documente relevante emise de OECD. Prin urmare, prezentăm mai jos câteva aspecte prevăzute în cadrul Convenției Fiscale Model a OECD (“Convenția OECD”) și al Comentariilor aferente, care sunt de interes pentru speța de față.

Conform art. 12(2) din Convenția Model, termenul redevențe “înseamnă plăți de orice natură, primite drept compensație pentru utilizarea, sau dreptul de utilizare, a oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor cinematografice, a oricărui brevet de invenții, marcă comercială, desen sau model, plan, formulă secretă sau procedeu, sau pentru informații referitoare la experiența industrială, comercială sau științifică.”

Conform Comentariilor Convenției Model (par.8.4): “atunci când se furnizează informații sau se cedează dreptul de folosință a unui tip de proprietate la care se face referire în art. 12 (2) din Convenția Model, persoana care deține respectivele informații / proprietate, poate decide să nu furnizeze respectivele informații sau să nu cedeze acel drept nimănui. Plățile efectuate ca și compensație pentru un astfel de acord constituie plăți efectuate pentru a asigura exclusivitatea informației respective / dreptul exclusiv de folosință al respectivei proprietăți”.

Mai departe, par. 11 din Comentariile Convenției Model conține o definiție conceptului de know-how: “know-how-ul reprezintă, în general, informații nedivulgate de natură industrială, comercială sau științifică rezultate din experiența

anterioară, ce au aplicabilitate practică pentru funcționalitatea unei întreprinderi, și din a căror dezvăluire se poate obține un beneficiu economic.” Deoarece definiția know-how-ului se referă la informații din experiența anterioară, natura de redevență nu se aplică plăților efectuate în schimbul informațiilor noi, obținute în urma prestării unor servicii la solicitarea plătitorului.

În cadrul unui contract de licențiere know-how: “titularul agreează să dezvăluie licențiatului, astfel încât acesta din urmă să poată utiliza în interesul propriu, experiența și cunoștințele sale ce rămân nedivulgate publicului larg. Este recunoscut faptul că titularului nu i se cere să joace vreun rol în aplicarea formulelor puse la dispoziția licențiatului și că titularul nu garantează rezultatele aplicării acestora. Contractul de know-how diferă astfel de contractele de prestări de servicii, în care una dintre părți se angajează să folosească cunoștințele obișnuite pentru a executa lucrări pentru cealaltă parte.” (par. 11.1 - 11.2 Comentarii Convenția Model).

Conform par. 11.3 din Comentariile Convenției Model:

“necesitatea de a face distincția între aceste două categorii de plăți, respectiv plățile pentru transferul de know-how a.e. redevențe) și plățile pentru prestarea de servicii, duc uneori la dificultăți de ordin practic. Pentru realizarea acestei distincții, sunt relevante următoarele criterii:

- Contractele pentru transferul de know-how vizează informații de natura celor descrise în paragraful 11, deja existente, sau vizează transferul acestui gen de informații după dezvoltarea sau crearea lor, și cuprind prevederi specifice legate de confidențialitatea informațiilor;

- În cazul contractelor de prestări servicii, furnizorul se angajează să presteze servicii care pot necesita cunoștințe, abilități sau experiențe specifice din partea sa, dar nu transferă aceste cunoștințe, abilități sau experiențe celeilalte părți;

- În majoritatea cazurilor de transfer de know-how, titularul nu trebuie în general să facă mai mult decât să furnizeze informații existente sau să reproducă materiale existente. Pe de altă parte, un contract de prestări servicii implică, în majoritatea cazurilor, un nivel al cheltuielilor efectuate de furnizor semnificativ mai mare, pentru ca acesta să-și onoreze obligațiile contractuale. De exemplu, furnizorul, în funcție de natura serviciilor care urmează să fie prestate, poate suporta salariile și indemnizațiile pentru angajații implicați în cercetarea, proiectarea, testarea, design-ul și alte activități asociate sau poate suporta plăți către sub-contractori pentru îndeplinirea a astfel de servicii.”

Mai departe, par. 11.4 din Comentariile Convenției Model ilustrează câteva “exemple de plăți care nu ar trebui încadrate în categoria celor efectuate pentru transferul de know-how (i.e. redevențe), ci mai degrabă în categoria onorariilor pentru prestării servicii:

- plățile obținute în legătură cu un serviciu post-vânzare;
- plățile pentru serviciile prestate de un vânzător unui cumpărător în cadrul perioadei de garanție;
- plățile pentru asistență tehnică pură;
- plăți pentru o listă de clienți potențiali, atunci când această listă este special elaborată pentru plătitor pe baza informațiilor existente în general (o plată pentru lista confidențială a clienților cărora beneficiarul plății le-a furnizat un anumit produs sau

serviciu ar reprezenta, însă, redevențe pentru know-how, deoarece plata este aferentă experienței comerciale pe care o are beneficiarul plății în raporturile cu respectivii clienți);

- plăți pentru o opinie dată de un inginer, avocat sau contabil;  
- plăți pentru consultanța oferită pe cale electronică, pentru comunicații electronice cu tehnicieni sau pentru accesarea, prin intermediul unei rețele computerizate, a unei baze de date pentru depanare, cum ar fi o bază de date ce le oferă utilizatorilor unui software informații neconfidențiale ca răspuns la întrebări puse frecvent sau probleme comune ce apar frecvent.”

În plus, “*Ghidul OCDE privind prețurile de transfer*” detaliază, în cadrul capitolului VI “Comentarii specifice cu privire la Proprietatea Intelectuală”, subiectul redevențelor plătite în baza unor contracte de licență și este evident că acest ghid consideră asemenea plăți justificate economic, chiar și atunci când ele au loc între părți afiliate. Mai mult, metoda de calcul a redevenței acceptată de ghidul OECD este reflectată și de metoda folosită în contractul de licență X - Y Olanda: “*O proprietate intelectuală se poate transfera fie cu totul fie, în mod mai uzual, în schimbul unei redevențe plătite în baza unui contract de licență, cu privire la anumite drepturi aferente proprietății intelectuale respective. O redevență este, în mod normal, o plată recurentă determinată în funcție de producția, vânzările, sau, în situații mai rare, de profitul utilizatorului. Când redevența este stabilită în funcție de producția sau vânzările licențiatului, rata de redevență poate varia în funcție de cifra de afaceri a acestuia [...]*” (par. 6.1.6 Ghidul OECD).

- Prevederi Convenției de evitare a dublei impuneri România – Olanda:

Legea 29 din 25 mai 1999 privind ratificarea Convenției dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Haga în 5 martie 1998, definește “redevența” în cadrul art. 12 (4) astfel:

*“Termenul redevențe, folosit în prezentul articol, înseamnă plăți de orice fel primite pentru folosirea sau dreptul de a folosi orice drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor de cinematograf sau filmelor, înregistrărilor pe bandă ori asupra altor modalități de transmitere folosite pentru emisiunile de radio sau televiziune ori asupra altor modalități de transmisie, orice patent, marcă de comerț, desen sau model, plan, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza orice drept de autor asupra programelor de computer ori pentru informații referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.”*

**D. În ceea ce privește motivația societății;**

- Cu privire la calificarea cheltuielilor în cauză drept “redevențe” și nu “servicii pentru know-how”;

Având în vedere argumentele prezentate mai sus (i.e. prevederi contractuale privind contractul de licențiere know-how încheiat între X și Y Olanda; evidențele grupului privind modul în care este generat know-how-ul la nivel de grup și modul în care acesta este licențiat companiilor operaționale; prevederi legislative, la nivel național și internațional, referitoare la remunerația pentru dreptul de a utiliza know-



how versus remunerația pentru primirea de servicii), se poate concluziona cu ușurință faptul că redevențele facturate către X reprezintă în fapt remunerația acordării unui drept de utilizare a know-how-ului dezvoltat la nivel de grup, și nu o prestare de serviciu (așa cum au reținut, în mod eronat, organele de control, calificând sumele plătite de X către Y Olanda în categoria “serviciilor de know-how”).

Prin demonstrarea naturii reale, de redevențe, a cheltuielilor înregistrate de X, petenta susține că a demonstrat concomitent faptul că acestora nu li se aplică prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codului Fiscal și normele metodologice aferente. Aceste prevederi au fost invocate de echipa de inspecție fiscală, și, pe baza lor, inspectorii au calificat sumele în cauză drept nedeductibile la calculul profitului impozabil, motivând că acestea reprezintă: “servicii de know-how” pentru care societatea nu ar fi demonstrat, cu documente adecvate, prestarea efectivă în beneficiul său.

În cazul redevențelor pentru know-how (care, așa cum a fost arătat mai sus, cuprinde “experiențe anterioare” transferate de către titular licențiatului), expectanțele autorităților privind existența unor documente justificative care să demontreze prestarea efectivă în beneficiul plătitorului trebuie să fie semnificativ mai reduse decât în cazul unor prestări de servicii.

Aceasta deoarece, serviciile diferă semnificativ de transferul de know-how, serviciile sunt acțiuni de scurtă durată, cu obiectiv concret, cu posibilități de delimitare clară a persoanelor ce participă la prestarea lor, pentru care pot fi pregătite cu ușurință documente justificative în genul celor solicitate de echipa de control (i.e. situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, sau orice materiale corespunzătoare - raport inspecție fiscală pag.10).

În mod contrar însă, în cazul know-how-ului, care este o proprietate intelectuală, obținută în urma unor acțiuni de durată mai lungă (care se pot referi, de exemplu, la dezvoltarea unui proces și ulterior îmbunătățirea sa permanentă), care implică echipe diverse de personal, care nu au un obiectiv cert, deoarece depind de cercetare (uneori, pentru realizarea unui nou proces de fabricație, pot fi necesari mai mulți ani de cercetări, care implică atât acțiuni reușite, dar și eșecuri) nu este posibil să existe documente de genul celor solicitate de autorități.

În contextul celor de mai sus, raportat la relațiile intra-grup dintre companii, așa cum este și cazul Societății și al Y... B... B... Olanda, se poate realiza totodată o diferențiere între acordarea dreptului de utilizare a activelor necorporale (transfer de know-how) sub forma unei licențe comparativ cu furnizarea serviciilor intra-grup. Astfel, în ceea ce privește atât forma, cât și substanța, există diferențe semnificative între acordarea dreptului de utilizare a activelor necorporale comerciale sub forma unei licențe comparativ cu furnizarea serviciilor intra-grup.

	<b>REDEVENȚA</b>	<b>SERVICII</b>
<b>Definiție</b>	O redevență este o plată efectuată în legătură cu dreptul de a utiliza un activ necorporal.	O taxa pentru servicii este o plată efectuată în legătură cu activitățile definite desfășurate de prestatorul de servicii în favoarea beneficiarului serviciilor.

<b>Obiect</b>	<p>Obiectul cheie al acordului îl constituie proprietatea intelectuală. Obiectul acordului, proprietatea intelectuală, are caracter unic, în cadrul tranzacțiilor dintre entitățile asociate, este adecvat, în general, să se implementeze o redevență atunci când factorul cheie din spatele încheierii acordului îl constituie dorința de a acorda acces nelimitat la proprietatea intelectuală deținută de către una dintre părți.</p>	<p>Obiectul cheie al acordului îl constituie un serviciu, în general, serviciile nu au caracter unic, însă adaugă valoare (semnificativă) pentru beneficiar, în cadrul tranzacțiilor dintre entitățile asociate, este adecvat, în general, să se implementeze o taxa pentru servicii atunci când factorul cheie din spatele încheierii acordului îl constituie dorința realizării activităților definite de către o parte în beneficiul celeilalte.</p>
<b>Proprietate intelectuală</b>	<p>Dreptul de proprietate intelectuală îi revine proprietarului original.</p>	<p>În cazul în care dezvoltarea proprietății intelectuale reprezintă serviciile prestate în temeiul acordului (și anume, obiectul acordului), drepturile asupra proprietății intelectuale dezvoltate revin, în general, beneficiarului serviciilor în numele căruia prestatorul de servicii dezvoltă proprietatea intelectuală.</p>
	<b>REDEVENȚA</b>	<b>SERVICII</b>

<p><b>Repartizare a funcțiilor</b></p>	<p>Titularul proprietății intelectuale se angajează să îndeplinească anumite funcții pentru menținerea / dezvoltarea / protejarea valorii proprietății intelectuale deținute. Aceste funcții pot include monitorizarea utilizării proprietății intelectuale, implicarea în litigii în cazul încălcării drepturilor de proprietate, menținerea înregistrărilor, desfășurarea activităților pentru continuarea dezvoltării proprietății intelectuale etc.</p> <p>Licențiatul utilizează proprietatea intelectuală în cadrul operațiunilor sale, însă nu îndeplinește funcții cheie în ceea ce privește menținerea valorii intrinseci a proprietății intelectuale. De exemplu, licențiatul va utiliza proprietatea intelectuală de natură tehnică în produsele sale sau în procesul de fabricare, va utiliza proprietatea intelectuală legată de marca comercială pentru a-și vinde produsele prin aplicarea mărcii comerciale pe ambalaj.</p>	<p>Prestatorul de servicii realizează activitățile pentru furnizarea serviciilor specifice solicitate în mod specific de către beneficiarul serviciilor. Având în vedere ca serviciile constituie obiectul acordului, funcțiile îndeplinite de prestatorul de servicii decurg în mod natural din serviciile definite.</p>
<p><b>Repartizare a riscurilor</b></p>	<p>Titularul proprietății intelectuale suporta riscurile asociate cu menținerea/dezvoltarea și cu încălcarea acesteia.</p> <p>Licențiatorul partajează riscul utilizării fără succes a proprietății intelectuale de către licențiat. De exemplu, dacă licențiatul nu reușește să genereze un venit suficient pentru a-și acoperi cheltuielile de exploatare, licențiatorul nu primește nici un profit.</p>	<p>Prestatorul de servicii suportă riscurile asociate cu nerespectarea obligațiilor contractuale. Acesta suportă, de asemenea, riscurile în cazul în care nu reușește să recupereze costurile neprevăzute care pot apărea pe parcursul duratei acordului și care nu au fost luate în considerare în momentul calculării taxei pentru servicii. Beneficiarul serviciilor suportă riscurile asociate cu incapacitatea de a utiliza în mod eficient serviciile prestate în baza contractului de prestări servicii.</p>
	<p><b>REDEVENȚA</b></p>	<p><b>SERVICII</b></p>

<p><b>Forma de remunerare</b></p>	<p>Titularul proprietății intelectuale primește redevență care se bazează, în general, pe un procent din veniturile licențiatului. Renunțarea conduce la concluzia că proprietatea intelectuală contribuie la generarea de venituri de către licențiat și că licențiatul dorește să plătească o cotă proporțională cu veniturile sale deoarece nu ar avea acces la aceste venituri fără proprietatea intelectuală.</p>	<p>Renunțarea aferentă serviciilor vizează, în general, acoperirea costurilor asociate cu prestarea serviciilor. Având în vedere că serviciile nu au, în general, caracter unic și că beneficiarul serviciilor are adesea opțiunea de a contracta altă parte, este posibil ca beneficiarul serviciilor să nu accepte o taxă pentru servicii care nu are nicio legătură cu costurile suportate pentru prestarea serviciului. Aceasta nu este posibilă decât în cazul în care serviciul este corelat în mod direct cu generarea de venituri pentru beneficiarul serviciilor, caz în care se acceptă o remunerație determinată de venituri.</p>
-----------------------------------	--	--

În lumina celor de mai sus, în opinia petentei, este evident că transferul de know-how realizat de la Y... B... B... către Societate nu poate fi privit în niciun moment ca o prestare de servicii intra-grup în sensul comercial al conceptului, deoarece nu se încadrează în descrierile incluse în secțiunea "SERVICII".

Având în vedere cele de mai sus, petenta consideră că în speța dată sunt aplicabile pct.15 și 28 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal ("Codul fiscal"), respectiv art.21 alin.(1) Cod fiscal, iar nu art.21 alin.(4) lit. m) din Codului Fiscal și normele metodologice aferente, cum în mod greșit s-a apreciat în Raportul de inspecție fiscală.

Astfel, pentru a demonstra că redevențele plătite de Societate au fost înregistrate în scopul realizării de venituri impozabile, deci pentru a genera beneficii economice societății, petenta menționează că know-how-ul transferat se referă la activități legate de produse (cercetare, producție, marketing), respectiv procese de afaceri, activități ce au fost implementate cu succes la nivel mondial în cadrul grupului și care sunt urmărite întocmai și de X. Petenta susține că know-how-ul este absolut necesar desfășurării activității X. În lipsa acestor drepturi, Societatea nu ar fi avut, practic, obiect de activitate.

În acest context, este evident că X a înregistrat un avantaj competitiv prin preluarea know-how-ului dezvoltat la nivel de grup și că activitățile de producție derulate prin utilizarea acestui know-how s-au concretizat în venituri impozabile semnificative, care, în lipsa plății redevențelor, nu ar fi existat.

Rezultă astfel că sumele plătite de Societate au natură de redevențe, așa cum reiese în mod explicit din legislația fiscală și că au fost efectuate de Societate în scopul realizării de venituri impozabile, deci pentru a genera beneficii economice societății. Din acest punct de vedere, X apreciază că sunt deductibile fiscal în conformitate cu art.21 (1) Cod fiscal.

**I.2.1.3. Referitor la argumente ale societății în combaterea constatărilor organelor fiscale în încercarea acestora de a susține caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu redevențe pentru know-how.**

**a) Cu privire la constatările organului fiscal referitoare la faptul că X a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu servicii de management, marketing, pregătirea personalului, achiziții de licențe ICT, etc, atât de la furnizori interni cât și externi;**

Petenta susține că, așa cum este ilustrat în cadrul “Documentului principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how-ul”, document ce a fost prezentat echipei de control:

- la nivel de grup există echipe care dezvoltă concepte și produse globale și care supraveghează echipele responsabile pentru implementarea acestora în cadrul companiilor locale. Astfel, societățile locale pot suporta costuri suplimentare pentru a utiliza cunoștințele furnizate de către departamentul R&D al grupului. De exemplu, conceptele de “sanatos”, sau “din natură direct în pahar” se regăsesc și în produsele X - lapte bio, lapte din inima Ardealului, etc.

- majoritatea companiilor de marketing sunt dezvoltate la nivel central, conceptele globale de marketing sunt elaborate la nivel central și executate la nivel local. Cu toate că denumirile mărcilor locale pot fi diferite, conceptul din spatele mărcilor este introdus la nivel global și, astfel, similar în întreaga lume. Totuși, execuția și introducerea conceptelor de marketing dezvoltate la nivel central poate aduce costuri pentru societatea locală. Aceste cheltuieli de implementare locală sunt suportate de către societatea locală, întrucât aceasta beneficiază de veniturile potențiale.

Prin urmare, este evident că redevențele se plătesc pentru a avea acces la know-how, însă exploatarea acestuia în cadrul companiilor locale implică costuri privind implementarea practică. Din acest motiv, X a apelat la furnizori de servicii diverse (marketing, training etc), care nu exclud know-how-ul, ci, din contră, îl completează și îi facilitează implementarea. Prin urmare, acest argument invocat de echipa de control este neîntemeiat.

**b) Cu privire la constatările organului fiscal referitoare la faptul că, în perioada analizată, cheltuielile privind activitatea profesională a celor trei companii locale ale Grupului SA) sunt împărțite între respectivele entități;**

Petenta susține că, așa cum a fost demonstrat mai sus, know-how-ul dezvoltat la nivel de grup se aplică în toate fazele procesului de producție (“de la ferma la raft”) și în toate activitățile operaționale, nu doar la nivel de management. Prin urmare, de acest know-how nu beneficiază doar managerii (care, într-adevăr, sunt comuni celor trei companii locale și își exercită cunoștințele simultan la nivelul acestora), ci întreg personalul operațional. În concluzie, acest argument invocat de echipa de control este neîntemeiat.

**c) Cu privire la constatările organelor fiscale cu privire la faptul că X este o firmă cu tradiție în producția și comercializarea produselor lactate, care, la momentul preluării sale de către grupul olandez, deținea cunoștințe tehnice (informații,**

experiență, rețete, procese etc.) necesare obiectului său de activitate “de mai bine de 105 ani”.

Petenta susține că, indiferent de tradiția Societății în materie de produse lactate, nu poate fi ignorat faptul evident al evoluției tehnologice, chiar și în domeniul producerii produselor lactate și necesitatea imperioasă a alinierii standardelor tradiționale de producție specifice practicate de Societate cu tendințele și cele mai noi tehnologii actuale. Astfel, este de neconceput ca organul fiscal să aprecieze că procedeele și metodele de fabricare a laptelui sunt aceleași cu cele care existau în urmă cu 105 ani, această abordare fiind vădit netemeinică întrucât lipsa implementării noilor tehnologii ar conduce în mod inevitabil la creșterea costurilor de producție și scăderea eficienței activității comerciale a Societății, ceea ce s-ar traduce în pierderea competitivității și ar putea culmina cu încetarea activității de producție a X.

Petenta susține că, așa cum este ilustrat în cadrul “Documentului principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how-ul”, document ce a fost prezentat echipei de control, conform strategiei de marketing globale, în măsura în care există mărci locale specifice (cum este cazul mărcii “X”), se va păstra cultura tipică de marcă, dar aceasta va fi dezvoltată prin valorificarea conceptelor globale. Astfel, conceptele globale de marketing se aplică mărcilor locale.

Chiar dacă se păstrează denumirea specifică locală a mărcii, restul strategiei de marcă, inclusiv formula produsului, ambalare, abordarea pe piață și strategia de promovare vor fi în concordanță cu conceptul global. Aceste concepte sunt ilustrate din plin de strategia de marcă a X în România. Prin urmare, și acest argument invocat de echipa de control este neîntemeiat.

*Exemple de proiecte prin care s-a materializat efectiv know-how-ul la nivelul X și modalitatea de transfer a know-how-ului :*

Petenta considera că este important de subliniat faptul că mai toate proiectele de transfer de know-how desfășurate de Y Olanda au fost derulate în beneficiul tuturor companiilor din grupul Y existente în România. Asadar, din motive evidente - și anume abordarea unitară la nivel de grup de companii cu privire la toate aspectele desfășurării activității economice a companiilor din grup și urmărirea acelorași obiective de calitate a produselor comercializate, know-how-ul a fost transferat de către Y Olanda către toate entitățile Y din România, între care X. Aceasta este explicația pentru care proiectele pe care le descrie în cele ce urmează se regăsesc și în cadrul transferului de know-how ce a avut loc de la entitatea olandeză către X.

### **1. Proiect World Class Operations Management (“WCOM”);**

Acest program a fost lansat în anul 2009 și a facilitat Societății cel mai înalt grad de productivitate și muncă eficientă rezultată ca urmare a respectării standardelor angajaților (World Class Standards of Employees), proceselor și echipamentelor. Mai exact, Societatea s-a axat pe îmbunătățiri făcute în urma analizelor pierderilor, a crescut competența angajaților prin transferul de know-how și a reușit să reducă riscurile legate de accidente la nivelul fabricilor din România.

În cadrul contractului de transfer de know-how, în ceea ce privește descrierea naturii know-how-ului transferat, acest program este de tipul “Operațiuni - Fabricarea Produselor”.

Prin acest program, cu caracter continuu, se urmărește îmbunătățirea performanțelor fabricilor din grupul Y, inclusiv al X, scopul programului fiind ca toate fabricile să opereze și să producă folosind procesele și metodele agreate la nivel global, împreună cu un standard general de operare al angajaților. Scopul programului WCOM este să existe zero deșeuri, zero accidente și zero defecte.

Acest proiect a fost inițiat de grupul central al Y, ce a desemnat compania Solving Efeso din Ungaria, o companie de consultanță în management, pentru a asista în implementarea proiectului.

Astfel, trebuie subliniat că Y... B... B... a dezvoltat și continuă să dezvolte toate standardele necesare, politicile ce trebuie urmate și metodele agreate pentru creșterea eficienței la nivelul companiilor din grupul Y. Cu toate acestea, pentru implementarea efectivă în cadrul companiilor beneficiare ale know-how-ului a acestui program (inclusiv Y România), s-a apelat, strict pentru implementare, la un furnizor extern.

În acest sens, cu toate că E... C... Ungaria a ținut cursuri, sub denumirea de “WCOM”, pentru departamentele de Producție și Logistică din cadrul companiilor din grupul Y, inclusiv din cadrul X, reprezentând cursuri de pregătire pentru îmbunătățirea continuă și eficientizarea proceselor desfășurate între cele două departamente, aceste cursuri derulate de E... C... Ungaria trebuie văzute doar ca și implementare practică a metodelor / politicilor / standardelor dezvoltate de grupul Y. Așadar, în mod eronat, echipa de control a menționat în Raportul de inspecție fiscală faptul că derularea acestui proiect a fost plătită de către Societate către E... C... Ungaria, întrucât această din urma entitate a avut o contribuție limitată în cadrul acestui proiect, respectiv s-a ocupat de implementarea lui practică în România, know-how-ul presupus de acest program provenind de la Y Brands BV, în contextul contractului de transfer de know-how.

*Nota:* Mai multe detalii cu privire la aceste proiecte, precum și documentația aferentă transferului de know-how de la Y... B... B... către Societate în cadrul acestor proiecte se regăsesc în Anexa nr. 3 atașată contestației, intitulată “X- Raportul de analiza a documentației aferente transferului de know-how”.

## **2. Proiect Reshape;**

Acest program este unul axat pe managementul proiectelor, luarea deciziilor și accesul la experți în diverse materii. know-how-ul transferat în cadrul acestui proiect către X este de tipul “Operațiuni - Fabricarea Produselor” și “Operațiuni - Investiții”.

Acest proiect a fost desfășurat în mai multe faze. know-how-ul a fost transferat efectiv către X prin discuții preliminare, aprobări și workshop-uri. În afară de discuțiile dintre membrii proiectului și experții din cadrul Y Brands, asistența a fost oferită prin următoarele documente:

- Condiții și termeni generali ...;
- Y ES 250 Orientări mecanice pentru echipament;
- Y ES 260 Orientări de îmbinare.

Aceste documente ajută echipele locale din X în procesele de managementul riscului și auditul de calitate. Acest proiect este specific pe fiecare țară în parte, entitatea din România beneficiind direct de know-how-ul specific/particular

primit, pe care îl utilizează în activitatea sa derulată pe piața românească.

*Nota:* Mai multe detalii cu privire la aceste proiecte, precum și documentația aferentă transferului de know-how de la Y... B... B... către Societate în cadrul acestor proiecte se regăsesc în Anexa nr. 3 atașată contestației, intitulată “X- Raportul de analiză a documentației aferente transferului de know-how”.

### **3. Programe de instruire;**

Petenta menționează că o mare parte din know-how-ul dezvoltat de grupul Y este transferat către entitatea din România prin programe de instruire. Aceste programe pot fi dezvoltate intern (de Y Academy) sau pot fi derulate cu ajutorul unor terțe părți.

În perioada 2008 – 2013, au avut loc un număr de 269 de programe de instruire pentru angajații Y primite prin transferul de know-how. Aceste instruiți sunt specifice, axate pe comportamente, competențe și dezvoltarea lor.

Având în vedere numărul mare de angajați din entitățile din România și nevoile specifice ale acestora, este evident că expertiza internă nu era suficientă și, în cazuri punctuale, s-a apelat și la terțe părți pentru diverse servicii de instruire a personalului. Așa cum echipa de inspecție fiscală a menționat, petenta confirmă că a achiziționat servicii de instruire și de la terțe părți, însă aceste servicii de instruire au fost pe subiecte separate și diferite de serviciile de instruire primite prin transferul de know-how.

Chiar dacă au existat și diverse programe de instruire de la terți, acestea reprezintă doar un procent neglijabil (în comparație cu programele de instruire desfășurate prin transferul de know-how) și nu se poate pune problema duplicării lor cu transferul de know-how.

*Nota:* Mai multe detalii cu privire la aceste proiecte, precum și documentația aferentă transferului de know-how de la Y... B... B... către Societate în cadrul acestor proiecte se regăsesc în Anexa nr. 3 atașată contestației, intitulată “X- Raportul de analiza a documentației aferente transferului de know-how”.

### **4. Proiectul Project Portfolio Management (“PPM”);**

În cadrul acestui proiect a fost transferat know-how de tipul “Operațiuni - Investiții” și “Marketing și Vânzări – Managementul capitalului brandului”.

Grupul Y a folosit procesele de gestionare a proiectelor de mai mulți ani. A cuprins însă de curând aceste metodologii în cadrul PPM, proiect ce facilitează și ajută societățile locale, inclusiv X, la utilizarea acestor procese deja existente.

Parte dintre modalitățile prin care este transferat know-how-ul și efectele acestor procese sunt:

- Reducerea costurilor - proiecte mari sunt revizuite de conducerea superioară a grupului Y și personalul tehnic. Acești oameni oferă experiența lor, inclusiv angajaților X din România pentru a evita costurile inutile;
- Reducere a riscurilor - Proiectele sunt analizate din mai multe perspective pentru a se asigura că riscurile au fost identificate și diminuate în mod corespunzător. Rezultatele acestor analize sunt implementate și de X;
- Veniturile au crescut - sunt create toate premisele ca proiectele S.A. fie finalizate în timp util. Prin urmare, produsele sunt lansate în mod corespunzător și la



timp. De asemenea, mașini de producție, de calitate superioară, sunt instalate la timp în fabricile din România, inclusiv în X, pentru a evita constrângeri de capacitate, care ar putea, de asemenea, duce la pierderi de venituri. Toate aceste rezultate obținute au fost comunicate și către X în vederea implementării.

În plus, implementarea acestui proiect s-a concretizat prin:

- Modificări în procedurile de management de proiect, un mod global standard de lucru privind executarea de management de proiect, cu activitățile detaliate pas-cu-pas, de intrare / ieșire, și analize RACI din fiecare etapă. X a preluat aceste documente/proceduri și le-a utilizat/implementat pe piața din România;
- Un instrument principal de management de proiect de grup la nivelul grupului Y prin care s-a gestionat mai bine progresul tuturor proiectelor, inclusiv în cadrul X.

*Nota:* Mai multe detalii cu privire la aceste proiecte, precum și documentația aferentă transferului de know-how de la Y... B... B... către Societate în cadrul acestor proiecte se regăsesc în Anexa nr. 3 atașată contestației, intitulată “X- Raportul de analiza a documentației aferente transferului de know-how”.

##### 5. Proiecte privind calitatea;

În mai multe situații, experții în controlul calității din cadrul Y și-au oferit suportul și au făcut schimb de expertiză cu colegii români. Pe lângă audituri și vizite regulate (conform documentației atașate în Anexa nr. 3), în ceea ce privește calitatea, aceste proiecte sunt vizibile prin programul Foqus, derulat și în cadrul X.

Prin acest program s-au urmărit obiectivele:

- să se implementeze în cadrul X un sistem prin care se îmbunătățește calitatea și performanța, să se dezvolte o cultură de îmbunătățire continuă ce va permite benchmarkingul intern printr-un program de audit care garantează răspândirea siguranței alimentare și de cunoștințe de calitate în cadrul companiei;
- organizația să asigure o calitate constantă și o siguranță a produselor care sunt fabricate și furnizate de grupul Y conform cerințelor reglementate, ale clienților și ale standardelor companiei. Proiectul constă într-o bază de date (ce include politicile corporative, cerințe preliminare: legislație, ..., ..., ...) și 4 piloni (standarde corporative, audit ..., management furnizorilor, orientări).

Obiectivele de mai sus au fost transpuse prin:

- Un sistem transparent de politici, standarde și orientări, care trebuie să fie incluse în sistemele locale. Acest sistem a fost transpus și în cadrul X și
- Un standard de audit, care se aplică tuturor locațiilor de producție și distribuție. Acest standard de audit încurajează îmbunătățirea continuă și poate fi folosit pentru auto-evaluare. X aplică acest standard de audit.

Auditul ... la nivelul Societății din România a fost realizat în anii 2011 și 2013. În urma primului proces de audit a rezultat scorul B (pe o scară de la A (cel mai bun) la E) în anul 2012 și ulterior, în anul 2013, a rezultat scorul D, arătând astfel nevoia de o îmbunătățire rapidă.

Elementele de calitate care au fost auditate de către echipa de audit se referă la politica în domeniul calității, sistemele de calitate, managementul schimbării, siguranței și calității alimentelor, igiena și menaj la nivelul societății din România.

Câteva dintre principalele recomandări primite în cadrul acestui proiect de către X, în anul 2013, au fost:

- adâncimea HACCP și exhaustivitatea a riscurilor relevante în studiu și practica;
- controlul riscurilor alergene în practică;
- conceptul de zonare;
- managementul schimbării în fabrică.

*Nota:* Mai multe detalii cu privire la aceste proiecte, precum și documentația aferentă transferului de know-how de la Y... B... B... către Societate în cadrul acestor proiecte se regăsesc în Anexa nr. 3 atașată contestației, intitulată “X- Raportul de analiza a documentației aferente transferului de know-how”.

#### **6. Proiecte privind planificarea vânzărilor și operațiunilor - proiect derulat de divizia de vânzări și operațiuni (S&OP);**

Acest proiect se încadrează în categoriile “Resurse Umane - Training”, “Managementul lanțului de aprovizionare” și “Operațiuni - Fabricarea Produselor” în cadrul contractului de transfer de know-how.

Proiectul de modernizare a procesului de S&OP bazat efectiv pe standardele grupului Y, a fost o condiție prealabilă în realizarea obiectivelor programului Summit derulat la nivelul companiilor din grup.

Practic, S&OP are ca scop echilibrarea cererii și ofertei și integrarea planurilor financiare și operaționale. S&OP constă într-un set de procese de planificare, de luare a deciziilor și de sistem ce vin în sprijinul capacității și cererii de producție.

S&OP este un proces integrat de management al afacerilor, care aliniaza planul companiei ca un răspuns la schimbare, abordează prioritățile competitive și îmbunătățește continuu performanța de afaceri (realizarea obiectivului de afaceri). În consecință, S&OP este un proces cheie pentru a implementa strategia de afaceri a companiei și de a asigura ca toate funcțiile lucrează în același scop într-un mod coordonat. Proiectul a livrat prima versiune reînnoită a ciclului S&OP pentru România în octombrie 2013, inclusiv un model de traducere a prognozelor în vânzările și producție transpuse într-o estimare de profit și pierdere specifică.

*Nota:* Mai multe detalii cu privire la aceste proiecte, precum și documentația aferentă transferului de know-how de la Y... B... B... către Societate în cadrul acestor proiecte se regăsesc în Anexa nr. 3 atașată contestației, intitulată “X- Raportul de analiza a documentației aferente transferului de know-how”.

#### **7. Proiecte privind Dezvoltarea clienților și Marketingul cumpărătorului (CDSM - Customer Development and Shopper Marketing);**

Acest proiect se încadrează în categoriile “Resurse Umane - Training”, “Managementul lanțului de aprovizionare” în cadrul contractului de transfer de know-how. Prin proiectul CDSM au fost inițiate și derulate mai multe programe, workshop-uri și asistență în ultimii ani, cu obiectivul de a întări și a pune în aplicare diverse strategii în ceea ce privește consumatorii, cumpărătorii și activitățile conexe la nivelul entității din România. Acestea au inclus și un program numit ICP - Integrated Commercial Planning (Planificarea Comercială Integrată), implementat în X.

Pe lângă transferul de cunoștințe din timpul workshop-urilor, a fost transferat

know-how-ul prin asistența privind implementarea și transferul diverselor instrumente de simulare.

În urma acestui program, X a reușit să vină în întâmpinarea nevoilor cumpărătorilor, prin strategii orientate specific către aceștia, planuri operaționale și modalități de promovare a brandului. Prin activitățile derulate în cadrul acestui program, s-a constatat o creștere efectivă și eficientă a vânzărilor și activităților de distribuție în România.

*Nota:* Mai multe detalii cu privire la aceste proiecte, precum și documentația aferentă transferului de know-how de la Y... B... B... către Societate în cadrul acestor proiecte se regăsesc în Anexa nr. 3 atașată contestației, intitulată “X- Raportul de analiza a documentației aferente transferului de know-how”.

#### **8. Proiecte privind managementul de risc;**

Acest proiect se încadrează în categoriile “Managementul de criză” și “Managementul cunoștințelor” în cadrul contractului de know-how.

Grupul central din cadrul Y a fost permanent implicat în păstrarea și îmbunătățirea standardelor de management al riscurilor.

Implicarea grupului central poate fi împărțită în 3 mai categorii :

- Un cadru de control intern (ICF - Internal Control Framework) - acest cadru este implementat în X printr-un sistem și diverse procese ce asigură controalele necesare în procesul de afaceri. ICF este extrem de important pentru a se asigura că sunt efectuate controalele specifice jadedevate pentru a se efectua managementul operațiunilor, al riscurilor financiare și a asigura aplicarea politicilor și regulilor. Acest program a început la entitățile din România, inclusiv la X, în anul 2010. Astfel, încă de atunci a avut loc o îmbunătățire continuă a acestui cadru.
- Audituri regulate efectuate de departamentul de audit intern (Corporate Internal Audit department) - Aceste audituri interne au avut ca scop să asiste managementul Societății în monitorizarea riscurilor proceselor de afaceri și să raporteze statusul curent al controalelor interne; totodată, au avut rol de asistență în identificarea oportunităților de îmbunătățire a eficienței proceselor de afaceri.
- Analiza riscurilor companiei (ERA - Enterprise Risk Assessment) - acest program s-a desfășurat anual și s-a concretizat printr-un plan de acțiuni pentru micșorarea riscurilor în secțiunile cu risc ridicat din cadrul X.

*Nota:* Mai multe detalii cu privire la aceste proiecte, precum și documentația aferentă transferului de know-how de la Y... B... B... către Societate în cadrul acestor proiecte se regăsesc în Anexa nr. 3 atașată contestației, intitulată “X- Raportul de analiza a documentației aferente transferului de know-how”.

#### **9. Alte proiecte și activități operaționale prin care este realizat transferul de know-how;**

- ... - reduceri de costuri prin optimizări la nivelul locațiilor de producție din ...;
- Cost To Serve - o uniformizare de lucru la nivel global folosind conceptele ce asigură o înaltă calitate și viteză în procese;
- Competitor profit estimate - acces la informațiile furnizate de experți ce înțeleg piața și modalitatea de operare a competitorilor;

- IFT Business Case - diverse analize pentru a decide dacă este fezabil să se implementeze noi proiecte.

Nota: Mai multe detalii cu privire la aceste proiecte, precum și documentația aferentă transferului de know-how de la Y... B... B... către Societate în cadrul acestor proiecte se regăsesc în Anexa nr. 3 atașată contestației, intitulată “X- Raportul de analiza a documentației aferente transferului de know-how”.

Petenta reiterează faptul că în Anexa nr. 3 la contestație, a fost pusă la dispoziția organului de soluționare a contestației nu doar analiza documentației aferente proiectelor mai sus indicate, ci mare parte din documentația ce demonstrează fără îndoială realitatea și transferul efectiv de know-how în perioada supusa inspecției fiscale, în beneficiul societății.

În considerarea aspectelor menționate mai sus, petenta solicită organului de soluționare să rețină că aspectele constatate de inspectorii fiscali cu privire la considerarea cheltuielilor cu redevențe în valoare de ... lei (perioada 2008 -2013) drept nedeductibile din punct de vedere fiscal reprezintă rezultatul exclusiv al confuziei acestora cu privire la natura juridică a unui contract de know-how (și tratarea acestuia ca fiind un contract de prestări de servicii), iar Societatea deține evidența documentară completă care atestă nemijlocit efectivitatea transferului și a utilizării know-how-ului Y... B... B... de către X în desfășurarea obiectului său de activitate.

Drept urmare, petenta solicită anularea Deciziei de impunere în privința impozitului stabilit suplimentar în valoare de ... lei și a dobânzilor de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalităților de întârziere aferente în sumă de ... lei.

În privința accesoriilor, petenta solicită anularea acestora în aplicarea principiului *accessorium sequitur principalem*.

### **I.2.2.Referitor la nelegalitatea constatărilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al TVA în sumă de ... lei și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei ;**

Așa cum a menționat mai sus, petenta arată că organele de inspecție fiscală au impus în sarcina Societății obligații de TVA suplimentară în sumă de ... lei reprezentând TVA pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere, aferentă contravalorii transferului de know-how de către Y... B... B... Olanda în beneficiul Societății în perioada decembrie 2008 - februarie 2014. Totodată, aferentă sumei TVA refuzate la deducere, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei. Facturile aferentă cărora a fost refuzat dreptul de deducere a TVA au fost emise pentru contravaloarea transferului de know-how obținut de Societate de la Y... B... B... Olanda în baza Acordului de licențiere expertiză (know-how).

Nota: Petenta precizează faptul că, întrucât Societatea nu contestă în totalitate TVA suplimentară de plată stabilită de echipa de inspecție fiscală, respectiv nu contestă refuzul la deducere a TVA în sumă de ... RON, reprezentând TVA aferentă unor facturi emise de furnizori inactivi, Societatea a procedat la recalcularea accesoriilor aferente sumei de TVA necontestate, deducând prin diferența suma accesoriilor de ... lei aferentă sumei de TVA contestate de ... lei, astfel cum rezultă din Anexa nr. 2 la

contestație.

Petenta reține că motivele pentru care echipa de control a decis să respingă dreptul de deducere al TVA la nivelul Societății sunt următoarele:

- Societatea nu a făcut dovada că transferul de know-how de la Y... B... B... Olanda este destinat operațiunilor taxabile ale contribuabilului și nu a putut prezenta documentele prin care s-a materializat transferul de know-how;
- Societatea a achiziționat în perioada verificată diverse servicii de la furnizori locali și intra-comunitari, servicii similare celor incluse în Acordul de licențiere expertiză (know-how). Echipa de inspecție fiscală a recunoscut dreptul de deducere al TVA aferentă acestor servicii achiziționate, însă a concluzionat că urmare achiziției acestor servicii, nu se mai justifică necesitatea transferului de know-how de la Y... B... B... Olanda.

În continuare, petenta aduce argumente în susținerea faptului că Societății i-a fost efectiv transferat know-how-ul de la Y... B... B... Olanda, iar acesta a fost utilizat în desfășurarea operațiunilor taxabile ale Societății.

Astfel, în cuprinsul contestației, în ceea ce privește partea de TVA, petenta arată că va invoca temeiul de drept relevant susținerii dreptului de deducere a TVA exercitat de Societate și va aduce argumente cu privire la faptul că transferul de know-how a fost efectiv realizat. În acest context, petenta reda în continuare, cu titlu de exemplu, parte din documentele ce demonstrează transferul de know-how, anexând totodată la contestație o analiză / descriere în detaliu efectuată de Societate cu privire la natura know-how-ului transferat și beneficiile concrete aduse Societății urmare preluării acestui know-how. În acest sens, petenta are rugăminta să se aibă în vedere Anexa nr. 3.

Totodată, petenta susține că va demonstra faptul că know-how-ul transferat de la Y... B... B... Olanda către X nu se suprapune cu serviciile achiziționate de la terțe părți, sau de la diverse entități intra-grup, servicii ce au fost necesare de asemenea în scopul desfășurării activităților de afaceri ale Societății, și pentru care dreptul de deducere nu a fost contestat de către echipa de control.

#### **I.2.2.1. Referitor la cadrul legal incident în speță din perspectiva TVA:**

Petenta consideră nelegală și neîntemeiată decizia organelor de control de a refuza dreptul de deducere a TVA aferentă transferului de know-how achiziționat de Societate conform contractului încheiat cu Y... B... B... Olanda, întrucât aceasta îndeplinește toate condițiile impuse de Titlul VI “Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal, pe care le redă în cele ce urmează:

◆ Potrivit cadrului legal relevant în speță (Titlul VI din Codul fiscal) Societatea are dreptul să deducă TVA aferentă cheltuielilor achiziționate, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal;

◆ Pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, pentru taxa datorată sau achitată, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) / art. 155 alin. (19) (în funcție de perioada analizată) din Codul fiscal;

◆ În ceea ce privește justificarea deducerii TVA, în conformitate cu prevederile pct. 46 alin. (1) din Normele metodologice, aceasta se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) / art. 155 alin. (19) din Codul fiscal.

În contextul celor anterior invocate, petenta consideră că Societatea este îndreptățită să deducă TVA aferentă transferului de know-how achiziționat de la Y... B... B... Olanda, atât timp cât dreptul de deducere s-a exercitat în condițiile detaliate mai sus.

Petenta detaliază în cele ce urmează cadrul legal invocabil și relevant din perspectiva exercitării dreptului de deducere a TVA și faptul că Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA respectând condițiile prevăzute de Titlul VI din Codul fiscal.

◆ Condițiile de deductibilitate a TVA sunt prevăzute la art. 145 alin. (2) și 146 alin. (1) din Codul fiscal, aceste texte legale stipulând următoarele :

- Art. 145 alin. (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) *“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

- a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină ofaktură emisă în conformitate cu prevederile art.155 (...);”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, rezultă că pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, următoarele condiții trebuie îndeplinite:

1) CONDIȚIA FORMALĂ - Transferul de know-how achiziționat trebuie să fie justificat în baza unor facturi întocmite conform prevederilor legale.

2) CONDIȚIA SUBSTANȚIALĂ - know-how-ul achiziționat trebuie să fie destinat utilizării în folosul realizării de operațiuni taxabile.

Petenta invocă organului de soluționare a contestației faptul că Societatea îndeplinește toate condițiile legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor prestate de societățile din cadrul Grupului.

**I.2.2.2. Referitor la ÎNDEPLINIREA CONDIȚIEI FORMALE - Societatea deține facturile în original, întocmite potrivit prevederilor legale;**

În privința condiției menționate mai sus, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal și a Normelor Metodologice aferente, Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de know-how, numai în baza exemplarelor originale ale facturilor emise de către furnizori, acestea conținând toate informațiile obligatorii prevăzute de art.155 alin.(5) / art.155 alin.(19) din Codul Fiscal, respectându-se astfel condiția formală în legătură cu exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor achiziții.

Petenta precizează însă că îndeplinirea condițiilor formale nu a fost

contestată de organele de control, motiv pentru care în cuprinsul contestației se va limita în a demonstra că Societatea îndeplinește și condițiile de substanță în vederea exercitării dreptului de deducere.

### **I.2.2.3. Referitor la ÎNDEPLINIREA CONDIȚIEI SUBSTANȚIALE - know-how-ul achiziționat de Societate a fost utilizat în folosul realizării de operațiuni taxabile**

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că pentru a deduce TVA înscrisă în facturile primite aferente achizițiilor know-how, Societatea avea și obligația îndeplinirii condiției privind substanța operațiunii (art.145 alin.(2) din Codul fiscal).

Întrucât echipa de inspecție fiscală a pus la îndoială îndeplinirea condițiilor de substanță (i.e. faptul că Societatea nu a putut demonstra transferul propriu-zis de know-how de la Y... B... B... Olanda și că, în paralel, a achiziționat de la diverși terți servicii de natura similară know-how-ului pentru care există un Acord de licență în baza căruia trebuia să primească know-how de la entitatea olandeză), petenta susține că va demonstra în cele ce urmează că Societatea a îndeplinit și condițiile de substanță în vederea exercitării dreptului de deducere, fiind astfel îndreptățită să i se recunoască dreptul de deducere a TVA înregistrată de Societate.

#### **◆ Transferul de know-how către Societate reprezintă, din perspectiva legislației de TVA, o operațiune taxabilă care permite deducerea TVA;**

Legislația TVA cataloghează transferul de know-how ca fiind o prestare de servicii, în sensul taxei, respectiv o operațiune taxabilă, care deschide totodată dreptul de deducere a TVA.

Din perspectiva tratamentului fiscal aplicabil, în situația în care transferul de know-how are loc între persoane impozabile stabilite și înregistrate în țări diferite, așa cum este cazul în speță supusă analize, sunt aplicabile regulile generale cu privire la locul prestării, prevăzute la art.133 alin.(2) din Codul fiscal, potrivit cărora, locul prestării este la beneficiarul persoana impozabilă, în cazul de față, în România.

Mai departe, potrivit dispozițiilor legale, intră în sarcina beneficiarului să efectueze plata TVA - prin mecanismul taxării inverse, potrivit art.150 alin.(6) coroborat cu art.157 alin.(2) din Codul fiscal. Mecanismul taxării inverse presupune plata TVA de către beneficiar, coroborat cu deducerea concomitentă a taxei de către acesta, în limitele condițiilor de deducere a TVA exprimate la art.145 - 146 din Codul fiscal.

#### **◆ Transferul de know-how : concept**

##### **i. Natura intangibilă a know-how-ului;**

Așa cum a aratat anterior în contestație, petenta susține că noțiunea de know-how este foarte cuprinzătoare și totodată intangibilă, reprezentând orice cunoștințe (cum ar fi cele de natură tehnică, de management, marketing etc) relevante în derularea unei anume activități. Aceste cunoștințe pot fi transmise prin orice modalitate permisă de tehnologia prezentă, atât în formă scrisă, dar și în formă orală.

Contractele de furnizare de know-how vizează informații preexistente sau furnizarea de informații după dezvoltarea sau crearea acestora și include prevederi specifice legate de confidențialitatea informațiilor respective. Aceste informații

preexistente este posibil să fie acumulate de titularul de know-how în perioade lungi de timp, ca urmare a muncii în multiple proiecte, iar timpul alocat obținerii acestora devine foarte greu cuantificabil în perioada curentă.

**ii. Diferențierea între conceptul de “prestare de servicii” (în sensul standard al acestei sintagme) și transferul de know-how, văzut ca și “prestare de servicii” în sensul legislației de TVA;**

Întrucât obiectul contestației îl constituie și analiza tratamentului TVA al unui transfer de know-how și dreptul de exercitare a deducerii TVA aferente acestuia, petenta consideră relevant să prezinte următoarea scurtă analiză:

În ceea ce privește legislația fiscală (locală și europeană) de TVA, aceasta împarte operațiunile ca făcând parte din sfera de aplicare a TVA (taxabile sau scutite) sau ca situându-se în afara sferei de aplicare a acestei taxe (nu se supun taxei).

Referitor la prima categorie de operațiuni (i.e. cele incluse în sfera de aplicare a TVA), legislația specifică împarte operațiunile în două mari categorii:

- livrări de bunuri;
- prestări de servicii.

Orice operațiune supusă TVA trebuie, în mod obligatoriu, încadrată în una din cele două categorii. Nicio alta încadrare nu este posibilă. Legiuitorul redă definiția livrării de bunuri, iar tot ceea ce nu se încadrează în categoria livrărilor de bunuri, intră în mod automat în sfera serviciilor: potrivit art.129 din Codul fiscal:

*“se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, în sensul art. 128”.*

Cum, în mod evident, transferul de know-how nu poate reprezenta o livrare de bunuri, el a fost inevitabil încadrat în sfera prestărilor de servicii.

Astfel, potrivit art.129 alin.(3) lit.b) din Codul Fiscal:

*“Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt: (...)*

*b) cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare(...)”*

Aceasta catalogare a transferului de know-how, strict pentru scopuri de TVA, de prestare de servicii, nu conferă în mod automat transferului de know-how caracteristicile generale ale unui serviciu standard, prestat de un prestator către un beneficiar, și care poate fi ușor cuantificat și justificat prin anumite documente general valabile și acceptate inclusiv din perspectiva fiscală.

<p>Petenta subliniază astfel că, deși din perspectivă de TVA, transferul de know-how este încadrat ca fiind o prestare de servicii în sensul taxei, analizat totuși în mod obiectiv, comercial, substanțial, nu se poate vorbi de o prestare clasică de servicii, cum ar fi de exemplu construcția unei case sau repararea unui bun (facil a fi documentate), sau serviciile de arhitectură ce se concretizează într-un plan arhitectural, sau servicii de evaluare, materializate într-un raport de evaluare cuprinzând diverse metodei formule specifice utilizate și care conduc, în mod logic, la o concluzie, sau servicii juridice, concretizate, de exemplu, în redactarea unui document legal, ori servicii notariale materializate, spre exemplu, în legalizarea / autentificare a unui înscris, ori servicii de transport, măsurabile în numărul de</p>
---



kilometri parcurși etc, ci de o comunicare de cunoștințe / informații / formule, etc. deci de un transfer de active necorporale / intangibile, dificil a fi cuantificate sau exprimate pe documente standardizate.

Serviciile “clasice” se pot cuantifica facil, spre exemplu, în număr de ore petrecute pentru realizarea respectivelor servicii, modalitate de calcul preț (de exemplu, numărul de ore înmulțit cu onorariul pe oră, sau numărul de kilometri parcurși înmulțit cu tariful pe kilometru etc.), spre deosebire de transferul de know-how a cărui cuantificare și justificare este mult mai dificil de transpus pe support fizic.

Așadar, la examinarea documentației aferente transferului de know-how, în mod obiectiv, petenta consideră că trebuie să se țină seama de caracteristicile comerciale ale acestuia, așa cum s-a reliefat la secțiunea **I.2.1.2. pct.D** din contestație.

În fapt, ca urmare a transferului de know-how de la Y... B... B... Olanda, Societatea a beneficiat de avantaje considerabile cu privire la capacitățile de marketing, distribuție, rețea de clienți, pregătire profesională angajați, reputație, renume pe piață, fără să fie nevoie să investească în construirea de la zero a acestor capacități și obținerea de avantaje competitive pe piață. Societatea beneficiază așadar de know-how specific de marketing, înregistrează economii în ceea ce privește costurile de marketing, beneficiază de relații bune de cooperare cu clienți și furnizori, colaborează cu angajați bine instruiți din perspectivă profesională.

În vederea justificării substanței transferului de know-how achiziționat de la Y... B... B... Olanda, în Anexa nr.3, Societatea a redactat un raport ce conține o descriere detaliată a naturii know-how-ului obținut de Societate de la entitatea olandeză și documentele aferente transferului de know-how.

Cu toate acestea, petenta consideră esențială înțelegerea naturii intangibile a know-how-ului, față de care trebuie analizată tipologia de documentație ce se întocmește în practica în contextul transferului de know-how.

Astfel, în opinia petentei, clarificările pe care le va reda mai jos sunt absolut necesare, întrucât, din întreg conținutul raportului de inspecție fiscală rezultă faptul că echipa de control a tratat transferul de know-how ca fiind echivalent cu serviciile standard (intra-grup sau de la terți) de natura IT, marketing, resurse umane, etc., ce sunt în mod uzual achiziționate de orice companie.

Petenta consideră că această confuzie, cu privire la natura transferului de know-how raportat la servicii pe diverse domenii (i.e. IT, resurse umane, marketing etc.) reprezintă cauza principală care a condus echipa de control la concluzia că Societatea nu a putut proba necesitatea și transferul efectiv de know-how.

Or, potrivit Acordului de licențiere expertiză (know-how), care a stat la baza transferului de know-how aferent căruia echipa de control a refuzat Societății dreptul de deducere a TVA, respectiv conform articolului 4.3 din Acord, se menționează următoarele: *“Prestarea de servicii de către Titular în favoarea Licențiatului SE EXCLUDE în mod explicit din prezentul Acord.”*

*“Redevența NU INCLUDE nicio compensație pentru SERVICIILE prestate de către Titular în favoarea Licențiatului. Pentru servicii, părțile vor conveni costurile aferente în prealabil.”*

Așadar, toate facturile emise de Y... B... B... Olanda către Societate au fost pentru transferul de know-how efectuat de către entitatea olandeză în beneficiul celei române și nu pentru servicii intra-grup.

◆ Obiectul Acordului de licențiere expertiza:

Conform Acordului semnat între părți, expertiza (know-how-ul) este definită după cum urmează :

*“toate cunoștințele, informațiile tehnice, experiența, datele, metodele, procesele, abilitățile practice, expertiză și tehnicile legate de:*

*(i) Producția, procesarea, ambalarea, marketingul, distribuția și vânzarea produselor în teritoriu (“Activități legate de produse);*

*(ii) Procesele comerciale aferente tuturor etapelor din industria lactatelor și băuturilor, inclusiv, dar fără limitare de marketing, precum și managementul lanțului de distribuție, resurse umane, siguranța alimentelor, lactate, finanțe, activități operaționale și de mediu, inovație și cercetare și ICT (“Procesele de afaceri”), după cum sunt acestea concretizate, inter alia, în formule, rețete, modele, planuri, documente, software, desene, manual, politici, instrucțiuni, principii directe, programe de training, standarde, bune practici, workshopuri, baze de date, fișe tehnice și orice alte materiale și principii directe (scrise sau orale) care se află în posesia sau sub controlul titularului și pe care titularul le poate pune la dispoziția licențiatului fără a-și încălca obligațiile și angajamentele față de alte persoane [...]”.*

Pe de o parte, Anexa 1 din Acord include numeroasele modalități prin care a fost transferat efectiv know-how-ul către Societate. Descrierea activităților din Anexa 1 la Acord (i.e. marketing și vânzări, managementul lanțului de aprovizionare, resurse umane) indică faptul că know-how-ul este transferat în mod continuu către X, fiind un element fără de care activitatea de afaceri a X nu s-ar fi putut desfășura în condiții normale în România.

Potrivit Acordului, petenta amintește câteva exemple de astfel de materializări ale know-how-ului la nivelul X: know-how privind operațiunile (manuale și proceduri ISO, instrucțiuni de depozitare, metode de test, formulele produselor, rețetele), know-how privind marketingul și vânzările (viziuni ale brandului, strategie, principii directe, baze de date, planuri de acțiune privind clienții), know-how privind managementul lanțului de aprovizionare (programe și proceduri, instrumente de auto-evaluare, sisteme și instrumente ICT, echipe de facilitare), know-how privind resursele umane (programe de dezvoltare, planificare succesiunii, training-uri, structuri IT de susținere a proiectelor de resurse umane), know-how privind finanțele (instrumente de colectare și plată, diverse politici), know-how privind consilierea, dezvoltare și cercetare, etc.

Toate aceste elemente de know-how au fost efectiv transferate către X, prin diverse proiecte derulate la nivelul Societății în perioada supusă inspecției fiscale, așa cum au fost detaliate în cuprinsul contestației, în secțiunea *“Exemple de proiecte prin care s-a materializat know-how-ul la nivelul X”*, secțiune inclusă la capitolul alocat impozitului pe profit din contestație și demonstrate prin documentația atașată în Anexa nr.3.

Pe de altă parte, chiar dacă transferul de know-how în general, inclusiv cel în domeniile indicate în Anexa 1 la Acord, mai sus amintite, se încadrează din

perspectiva TVA în categoria “prestărilor de servicii”, așa cum s-a menționat anterior, în înțeles comercial, de afaceri, petenta reiterează că în conformitate cu punctul 4.3. din Acord: “Prestarea de servicii de către Titular în favoarea Licențiatului SE EXCLUDE în mod explicit din prezentul Acord.”

◆ Demonstrarea condiției substanțiale de deducere a TVA aferentă transferului de know-how;

Societatea susține că demonstrează că know-how-ul achiziționat este destinat operațiunilor sale taxabile, așa cum rezulta din documentația anexată.

Echipa de control a motivat refuzul dreptului de deducere a TVA prin faptul că Societatea nu ar fi demonstrat transferul efectiv de know-how și deci nu a putut justifica faptul că acesta ar fi fost utilizat în activitatea sa taxabilă.

Față de cele de mai sus, petenta subliniază că în perioada supusă inspecției fiscale, Societatea a beneficiat de transferul de know-how conform Acordului, transfer fără de care nu ar fi fost posibilă funcționarea societății la parametrii la care aceasta a funcționat. Descrierea acestui transfer și indicarea cu titlu de exemplu a documentației aferente transferului de know-how s-a realizat mai jos în secțiunea “Exemple de proiecte prin care s-a materializat know-how-ul la nivelul X”, secțiune inclusă la capitolul alocat impozitului pe profit din contestație.

Chiar dacă, la momentul încheierii inspecției fiscale, Societatea nu a putut prezenta toate aceste documente, anexate la contestație, petenta menționează că X deține numeroase documente prin care autoritățile fiscale pot identifica transferul efectiv de know-how.

Echipa de inspecție fiscală a constatat faptul ca Societatea a achiziționat în perioada verificată diverse servicii de la furnizori locali și intra-comunitari, servicii similare celor incluse în Acordul de licențiere expertiza (know-how). Totodată, organele fiscale au recunoscut dreptul de deducere al TVA aferentă acestor servicii achiziționate, însă au concluzionat ca urmare achiziției acestor servicii, nu se mai justifica necesitatea transferului de know-how de la Y... B... B... Olanda.

Pentru a demonstra că serviciile respective, ce pot părea într-adevăr la o prima vedere ca fiind apropiate ca natura cu transferul de know-how de la Y... B... B..., sunt servicii distincte și separate, necesare Societății, fără de care aceasta nu și-ar fi putut desfășura activitățile de afaceri, se impune în primul rând o scurtă explicație privind modalitatea funcționării grupului de companii Y în ceea ce privește transferul de know-how.

Astfel, pentru o mai bună înțelegere a modului în care se derulează și întrepătrunde activitatea Y cu cea a Grupului din care face parte, petenta redă în continuare câteva elemente privind organizarea internă a grupului și modul în care se desfășoară diverse activități specifice în cadrul acestuia, elemente ilustrate de “Documentul principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how-ul”, document prezentat echipei de control, cât și de documentele atașate în Anexa nr.3.

Grupul Y consideră că proprietatea intelectuală constituie una dintre activele esențiale și unul dintre generatoarele de valoare cheie ale întregului grup. În acest sens, grupul respectă filozofia conform căreia un flux deschis și nerestricționat de know-how constituie un principiu cheie pentru a stimula dezvoltarea și pentru a

obține beneficii.

Astfel, Y... B... B... a derulat diverse proiecte prin care a transferat know-how-ul către Societate. Aceste proiecte sunt descrise în secțiunea “Exemple de proiecte prin care s-a materializat efectiv know-how-ul la nivelul X și modalitatea de transfer a know-how-ului” din cadrul punctului privind impozitul pe profit de mai sus.

Petenta susține că în Anexa nr. 3 la contestație, a fost pusă la dispoziția organului de soluționare a contestației nu doar documentația aferentă proiectelor mai sus indicate, ci mare parte din documentația ce demonstrează fără îndoială realitatea și transferul efectiv de know-how în perioada supusă inspecției fiscale, în beneficiul societății.

Așadar, chiar dacă s-ar admite, deși nu este cazul așa cum se va constata urmare a analizei documentației din anexe, că documentele prezentate nu ar fi complete, în sensul că nu ar fi suficiente rapoartele / situațiile privind serviciile prestate ș.a., acest fapt nu trebuie să atragă, din punct de vedere al TVA, anularea dreptului de deducere.

În acest context, în plus față de legislația TVA domestică (amintită la subcapitolul “În drept” al capitolului alocat TVA din contestație), petenta invocă și considerentele exprimate de CJUE în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 (Anexa nr.5), considerentul 39, respectiv:

*“Trebuie subliniat de la bun început că o persoană impozabilă care datorează TVA în calitate de destinatar al unor servicii este în măsură să invoce dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directiva (a se vedea Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl, C-90/02, Rec., p. I-3303, punctul 37). Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, precum și Hotărârea Bockemühl, citată anterior, punctul 38). “*

În mod similar, în jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție din România, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, în Decizia nr. 684/2013, anexată la contestație (Anexa nr. 6), s-a decis că:

*“din formularea art. 145 Cod fiscal rezultă că legiuitorul nu a condiționat dreptul de deducere de obținerea unui venit însă, operațiunile ce intră în sfera de aplicabilitate a TVA este obligatoriu a fi destinate în folosul operațiunilor taxabile. În ce privește sfera operațiunilor, deși judecătorul fondului a admis faptul că acestea nu trebuie să fie operațiuni care să genereze automat venit, a apreciat în mod greșit că parte dintre serviciile prestate nu se circumscriu noțiunii de a fi destinate în folosul operațiunilor taxa bile, deși fiecare dintre aceste servicii a generat venituri, fie sub forma celor facturate, fie sub forma diminuării pierderilor”.*

Așa cum se reține în jurisprudența citată, ceea ce are relevanță pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este intenția de a derula activități economice, ceea ce nu poate fi contestat în situația supusă prezentei analize.

Cu privire la persoanele competente să stabilească, în principal, dacă achizițiile au fost efectuate în folosul unor operațiuni impozabile, instanța supremă a arătat în speța adusă judecării următoarele:

*“prima instanță a recunoscut organului fiscal o libertate de apreciere ce depășește litera legii, făcând astfel o greșită aplicare a prevederilor Codului de procedură fiscală, sub acest aspect comerciantul fiind cel care își asumă gestiunea propriei activități, stabilind operațiunile ce urmează să fie efectuate în vederea realizării de profit”.*

Raportând concluziile instanțelor naționale și cele ale CJUE la cazul specific al societății, petenta învederează că, în prezenta cauză, Societatea îndeplinește condiția substanțială pentru exercitarea dreptului de deducere dat fiind că:

- ✓ În speță nu se poate pune în discuție realitatea prestării serviciilor (dat fiind toată documentația anexată contestației);
- ✓ În speță există o legătură directă între transferul de know-how și operațiunile derulate de Societate, acest transfer de know-how (servicii, din perspectiva TVA) stând la baza derulării efective a activității societății.

În plus față de cele ce preced, petenta dorește să precizeze faptul că, dat fiind natura intangibilă a transferului de know-how și aria largă ce a cuprins acest know-how, perioada îndelungată supusa analizei de către organul de control, precum și faptul ca documentația aferentă transferului de know-how există, în principal, în formă electronică, Societatea a depus toate diligențele posibile pentru a furniza orice documente ar fi putut fi considerate relevante în forma acceptată de organele de control, însă trebuie avut în vedere ca transferul de know-how a avut loc și printr-o continuă colaborare - inclusiv prin intermediul conferințelor telefonice între Societate și Y... B... B..., așa cum este indicat în mod expres și în Acord. În mod evident, este imposibil a se documenta în formă scrisă toate discuțiile și întâlnirile avute între reprezentanții Societății și cei ai Y... B... B....

Faptul că Societatea a achiziționat de la terți diverse servicii a căror natură poate fi, în unele cazuri, asemănătoare cu cea a know-how-ului primit de la entitatea olandeză, nu schimbă cu nimic raționamentul mai sus expus, așa cum apare el în jurisprudența națională și în cea europeană.

Totodată, așa cum exprima jurisprudența, dreptul de deducere a TVA nu este influențat nici de generarea sau nu de profit, ori de generarea unui anumit nivel de profit la nivelul Societății, urmare primirii acestui know-how. Singura condiție de exercitare a dreptului de deducere a TVA se referă la utilizarea know-how-ului în scopul operațiunilor taxabile, condiție îndeplinită de Societate, așa cum am demonstrat în contestație și în anexele aferente acesteia.

◆ Transferul de know-how obținut de Societate prin Acord nu se suprapune cu serviciile de IT, resurse umane sau marketing achiziționate de Societate de la terți;

Petenta susține că, așa cum se poate observa din transferul de know-how și proiectele prin care s-a derulat acest transfer efectiv, acestea nu se suprapun cu diversele servicii punctuale achiziționate de Societatea de la terți furnizori. Aria expertizei (know-how) transferate este foarte largă, tocmai pentru a putea acoperi toate proiectele și modalitățile prin care grupul central transferă know-how-ul către Societate.

Astfel, petenta dorește să reia faptul că transferul de know-how, privit în ansamblul său, nu se suprapune cu serviciile punctuale achiziționate de Societate așa cum au fost ele redată de echipa de control în conținutul raportului de inspecție

fiscală.

Cu titlul de exemplu, petenta precizează proiectul WCOM, proiect de know-how în ansamblul său, derulat și gândit de grupul central al Y cu scopul de a dezvolta și continua să dezvolte toate standardele necesare, politicile ce trebuie urmate și metodele agreeate pentru creșterea eficienței. Cu toate că la baza acest proiect este așa cum a menționat, un proiect specific grupului Y, pentru implementarea efectivă în cadrul companiilor beneficiare ale know-how-ului a acestui program, s-a apelat la un furnizor extern.

În acest sens, furnizorul E... C... Ungaria a ținut cursuri pe teritoriul României pentru departamentele de Producție și Logistică din cadrul Y, sub denumirea de “WCOM” reprezentând cursuri de pregătire pentru îmbunătățirea continuă și eficientizarea proceselor desfășurate între cele două departamente, aceste cursuri trebuie văzute doar ca implementarea practică a metodelor/politicilor/ standardelor dezvoltate de grupul Y.

Cu toate acestea, chiar dacă furnizorul din Ungaria a participat la implementare, nu se poate confunda un serviciu punctual de training/implementare cu un transfer de know-how desfășurat și dezvoltat continuu de entitatea olandeză.

◆ Redevența stabilită între părți reprezintă baza impozabilă a TVA;

Conform Acordului încheiat, pentru accesarea și utilizarea know-how-ului, X achită o sumă de 2% din prețul facturat aferent produselor vândute. Această sumă este menționată în Acord că reprezintă o “redevență”.

Totodată, punctul 12.3 din Acord menționează că:

*“Redevența NU INCLUDE nicio compensație pentru serviciile prestate de către Titular în favoarea Licențiatului. Pentru servicii, părțile vor conveni costurile aferente în prealabil.”*

Chiar dacă din perspectiva legislației de TVA, termenul de “servicii” acoperă și transferul de know-how, aceasta sintagma (“servicii”) este utilizată în Acord cu înțeles comercial.

Astfel, redevența agreeată în Acord reprezintă un procent fix (2%), plătit în fiecare lună, care reflectă “prețul” cumulat al întregului volum de transfer de know-how realizat de entitatea olandeză în beneficiul Societății. În acest sens, emiterea facturilor către Societate de către entitatea olandeză nu impune elaborarea unor note de calcul raportate la timpul petrecut de persoanele implicate în procesele de transfer de know-how. Prețul facturat depinde doar de vânzările Societății, astfel cum este specific acordurilor de natura celui agreeat de părți în aceasta speță.

Faptul că, analizată în sumă absolută, valoarea redevenței fluctuează de la lună la lună, în funcție de veniturile din vânzări ale Societății, nu schimbă natura acestei redevențe și anume faptul că ea este fixă indiferent dacă într-o anumită lună volumul transferului de know-how este semnificativ mai mare / sau mai mic decât în altă lună. Totodată, prin modalitatea sa specifică de calcul, redevența nu permite identificarea unui preț fix, alocabil fiecărui proiect / formula / principiu directori training / program, etc., realizat sau transferat către Societate în contextul Acordului.

De altfel, legislația TVA nu impune stabilirea unui preț fix pe fiecare “serviciu” prestat, ci admite voința părților, recunoscută și de Codul Civil, în ceea ce privește stabilirea unei contrapartide aferente respectivului “serviciu” prestat.

Astfel, potrivit dispozițiilor punctului 2 alin.(2) din Normele metodologice date în sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal:

*„O livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la “plată” implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este imposibilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit, după cum urmează:*

*a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective. nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;*

*b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv la forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț.”*

Petenta susține că, în cazul său, conform contractelor încheiate, remunerația transferului de know-how către Societate s-a convenit a fi o formulă agreată de părți, calculate ca un procent fix aplicabil unei variabile (vânzările lunare).

Legea TVA nu menționează o anumită procedură în a stabili prețul serviciilor, acesta fiind o decizie subiectivă agreată de părți.

Chiar dacă în cazul transferului de know-how nu putem vorbi de niște “servicii măsurabile” în termeni exacți / matematici, valoarea acestor servicii (în sensul TVA) este cuantificată de comun acord de către părți prin raportarea la prețul facturat aferent produselor vândute de către Societate. Astfel, Societatea recunoaște beneficiul know-how-ului obținut de la entitatea olandeză ca fiind reflectat în mod direct în vânzările sale.

Prin urmare, atât timp cât transferul de know-how de la Y... B... B... este extrem de important pentru Societate, fiind achiziționat în scopul operațiunilor sale taxabile, modalitatea de remunerare pentru aceste transferuri de know-how, potrivit clauzelor contractuale, nu trebuie să influențeze analiza inspectorilor fiscali în concluziile acestora cu privire la acordarea dreptului de deducere a TVA către Societate, întrucât, așa cum precizează legiuitorul, stabilirea prețului reprezintă voința părților.

Mai mult, chiar și în situația în care s-ar analiza modalitatea de formare a prețului pentru transferul de know-how, se impune a fi subliniat că prevederile contractuale mai sus expuse sunt pe deplin conforme art.137 alin.(1) din Codul fiscal care prevede că pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, altele decât anumite excepții menționate expres în lege, baza imposibilă a TVA include tot ceea ce constituie o contrapartidă care a fost sau urmează să fie obținută de către furnizor de la cumpărător, beneficiarul sau terț, inclusiv subvențiile care sunt conectate direct la prețul de astfel de tranzacții.

Interpretarea sintagmei “a tot ceea ce constituie contrapartidă” a făcut obiectul mai multor cazuri ale CJUE, printre altele, cauza C-230/87 (Naturally Yours

Cosmetics Limited), care se referă la modul în care baza impozabilă a TVA este constituită.

În această cauză (C 230/87, punctul 16), și, de asemenea, în cauza “Empire Stores Ltd” (C-33/93, punctul 18), Curtea a stabilit, în ceea ce privește calculul contravalorii care servește ca bază de impozitare a TVA pentru anumite tranzacții, că aceasta este o valoare subiectivă, întrucât baza de impozitare este reprezentată de contravaloarea care este primită cu adevărat, și nu de o sumă care este estimată pe baza unor criterii obiective. De asemenea, așa cum Curtea a menționat la punctul 19 din hotărârea Empire Stores (C-33/93), această sumă, pentru a fi subiectivă, trebuie să fie valoarea pe care beneficiarul serviciilor o atribuie serviciilor pe care el caută a le obține și trebuie să corespundă cu suma pe care el este pregătit să o cheltuiască în acest scop.

Mai mult decât atât, în Concluziile prezentate în cauza Argos (C-288/94), Avocatul general a menționat următorul text:

*“ ... În acest context, cuvântul “subiectiv” nu este folosit aici în sensul său obișnuit în limba engleză [textul opiniei a fost redactat în limba engleză], ci mai degrabă să descrie valoarea plasată de către părți pe elementele cheie dintr-o tranzacție; un sens care este la fel de capabil de a fi caracterizat drept “obiectiv”. Efectul acestor cauze [Dutch potatoes and Naturally Yours] este de a distinge și exclude, în scopul de a evalua contraprestația pentru o vânzare, orice evaluare considerată a fi independentă, diferită de cea adoptată de către părți”.*

Aceeași idee mai sus redată este preluată de Curte și în jurisprudența CJUE recentă. Astfel, în considerentul 28 al Cauzei C 285/10, Campsa Estaciones de Servicio SA, se menționează:

*“28. Or, potrivit unei jurisprudențe constante, conform acestei reguli generale, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este constituită de contrapartida primită în mod real în acest sens de persoana impozabilă. Așadar, contrapartida respectivă constituie valoarea subiectivă. și anume primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective. În plus, această contrapartidă menționată trebuie să poată fi exprimată în bani.”*

Față de cele prezentate mai sus, rezultă cu certitudine că, potrivit dispozițiilor Titlului VI din Codul fiscal și principiilor ce reies din jurisprudența<sup>1</sup> CJUE mai sus detaliate, decizia părților din speța supusă analizei (Societatea și Y... B... B...) de a stabili drept remunerație pentru transferul de know-how un preț calculat cu ajutorul unei formule de tipul procent din pretul net al produselor vandute nu ar trebui să aibă nicio relevanță din punct de vedere fiscal, atât timp cât acest pret reprezintă contrapartida primită în mod real de către prestatorul Y... B... B....

<sup>1</sup> [petenta face trimitere la faptul că începând cu data aderării, având în vedere că România s-a obligat, printre altele, prin semnarea Tratatului de aderare, să respecte deciziile Curții de Justiție Europene, aplicarea acestora a devenit obligatorie și în România].

Prin urmare, având în vedere toate considerentele de mai sus, petenta reiterează că remunerația transferului de know-how către Societate reprezintă acordul încheiat între părți și ar trebui să fie recunoscut ca atare de către autoritățile fiscale.

Cum baza de impozitare a TVA (i.e. redevența plătită de Societate entității



olandeze) nu poate fi contestată de echipa de control, ea fiind clar exprimată în Acord, rezultă faptul că suma TVA colectată și concomitent dedusă de Societate, prin mecanismul taxării inverse, a fost corect calculată de aceasta, raportat la baza de impozitare.

◆ În situația ipotetică în care s-ar accepta că transferul de know-how nu a existat (așa cum se susține în RIF), consecința ar fi că nu există o operațiune în sfera TVA și deci nu există nici obligația de colectare a TVA;

În conținutul raportului de inspecție fiscală se menționează faptul că Societatea nu a putut demonstra “transferul propriu-zis” al know-how-ului, invocându-se practic inexistența acestui transfer. Așadar, echipa de control invocă faptul că nu a existat o operațiune taxabilă, adică nu a existat o prestare de servicii în sensul TVA, urmare căreia a decis să refuze Societății dreptul de deducere a TVA calculată raportat la valoarea transferului de know-how, ce ar fi constituit baza de impozitare a TVA.

Față de o astfel de abordare, acceptând-o doar la nivel ipotetic, pentru a putea duce această analiza teoretică la o concluzie din perspectiva impactului pe TVA și deci doar pentru a putea expune mai jos consecința legală a unei astfel de susțineri, petenta consideră relevante următoarele argumente:

Capitolul II al Titlului VI din Codul Fiscal definește operațiunile impozabile în România din perspectiva TVA.

În conformitate cu prevederile art.126 din Codul fiscal, livrările de bunuri și prestările de servicii prevăzute la art. 128 și 129 din Codul fiscal sunt subiect de TVA în România numai dacă, în conformitate cu prevederile titlului VI din Codul fiscal, se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) *livrarea/prestarea este efectuată de către o persoană impozabilă prevăzută la art.127 din Codul fiscal care acționează ca atare,*
- b) *locul livrării prestării se consideră a fi în România și*
- c) *operațiunile sunt prevăzute la art.128-131 din Codul fiscal și nu sunt scutite de TVA (cu sau fără drept de deducere) conform prevederilor Codului Fiscal.*

Mai concret, alin.(1) al art.126 din Codul Fiscal “Operațiuni impozabile” precizează următoarele :

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

- a) *operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*
- b) *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;*
- c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*
- d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2). “*

Așadar, în sensul dispozițiilor art.126 alin.(1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România, dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) nu este îndeplinită.

Prin urmare, conform prevederilor art. 126 din Codul fiscal, numai livrările de

bunuri, prestările de servicii, importurile și achizițiile intracomunitare cuprinse în sfera de aplicare a TVA, ce au loc sau sunt considerate a avea loc în România se cuprind în sfera de aplicare a TVA și ca atare se impozitează cu TVA în România, în cazul în care nu se aplică nicio scutare.

Cu alte cuvinte, dacă se decide ca o anumită operațiune, cum ar fi o prestare de servicii de natura unui transfer de know-how, nu există, acea operațiune inexistentă nu poate, în niciun caz, fi inclusă în sfera TVA.

Așadar, în situația în care “beneficiarul” unei operațiuni inexistente ar fi dedus TVA aferentă acelei operațiuni, organul de control ar fi evident îndreptățit să refuze deducerea respectivei sume de TVA, însă, pe exact același raționament, nu ar trebui să impună colectare TVA.

Concluzionând, chiar dacă s-ar accepta, ipotetic, faptul susținut de echipa de control că transferul de know-how nu a existat, consecința legală ar fi că Societatea ar trebui să anuleze înregistrarea taxării inverse a TVA pe întreaga perioadă supusă controlului și deci nu s-ar pune problema colectării de TVA de către aceasta. Astfel, Societatea nu ar trebui să datoreze nicio sumă de TVA aferentă transferului de know-how prevăzut în Acord.

◆ Cu privire la dobânzile și penalitățile de întârziere stabilite de organele de control - aplicabilitatea principiului accesorium sequitur principale;

Potrivit acestui principiu, dobânzile și penalitățile urmează aceeași soartă ca și debitul principal. Pe cale de consecință, având în vedere motivele anterior expuse, petenta solicită reanalizarea constatărilor incluse în RIF, nu doar în ceea ce privește obligațiile principale stabilite în sarcina societății, ci și în ceea ce privește accesoriile aferente acestor sume, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

Astfel, având în vedere argumentele redată mai sus, petenta exprimă obiecțiuni categorice față de cele cuprinse în RIF și față de negarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă know-how-ului achiziționat de către Societate și, în acest sens, menționează că, în mod similar constatărilor organelor de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe profit, TVA impusă suplimentar reprezintă rezultatul exclusiv al confuziei inspectorilor fiscali cu privire la natura juridică a transferului de know-how, a efectelor juridice produse de acesta și a documentelor justificative cu care transferul este dovedit. Drept urmare, cum Societatea a demonstrat că îndeplinește ambele condiții prevăzute de lege pentru deducerea TVA (i.e. condiția de ordin formal și condiția de ordin substanțial), petenta solicită organului de soluționare să dispună anularea Deciziei de impunere și constatarea nelegalității impunerii Societății la plata TVA stabilită suplimentar în suma de ... lei și dobânzi și penalități de întârziere aferente.

**I.2.3. Necesitatea emiterii unei decizii de ajustare corespunzătoare măsurii diminuării cheltuielilor deductibile în valoare de ... lei înregistrate de X în legătură cu tranzacțiile cu Y în perioada 2010-2013 care să fie comunicată companiei afiliate și organului fiscal competent. Nelegalitatea deciziei de impunere;**

Cu titlu preliminar, petenta susține că, potrivit art. 93<sup>2</sup> Cod procedură fiscală - Procedura pentru eliminarea dublei impuneri între persoane române afiliate -

*“(1) În sensul prezentului articol, prin dublă impunere se înțelege situația în care același venit/profit impozabil se impozitează la două sau mai multe persoane române afiliate între care s-au încheiat tranzacții.*

*(2) În cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate, ajustarea venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate, efectuată de către organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de respectiva persoană, este opozabilă și organului fiscal pentru administrarea creanțelor celeilalte persoane afiliate.*

*(3) Ajustarea se decide de organul fiscal competent prin emiterea unei decizii de ajustare care stă la baza emiterii deciziei de impunere sau a deciziei de nemodificare a bazei de impunere. Decizia de ajustare se comunică contribuabilului la care s-a efectuat ajustarea, persoanei române afiliate la care se referă tranzacția ajustată, precum și organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana română afiliată.”*

*(5) În vederea eliminării dublei impuneri ca urmare a ajustării venitului sau cheltuielii, cealaltă persoană afiliată poate corecta, corespunzător deciziei de ajustare, declarația fiscală aferentă perioadei fiscale în care s-a desfășurat respectiva tranzacție. Această situație reprezintă o condiție care impune corectarea bazei de impozitare potrivit prevederilor art.84 alin.(4).” (s.n. X)*

Drept urmare, organul de inspecție fiscală care, în cadrul unei acțiuni de control fiscal, procedează la ajustarea veniturilor sau cheltuielilor uneia dintre persoanele afiliate înregistrate în legătură cu tranzacții realizate între companii afiliate, acesta este obligat să emită o decizie de ajustare care să reflecte măsura ajustării și, totodată, să o comunice celeilalte persoane afiliate, precum și organului fiscal competent pentru administrarea fiscală a acesteia din urmă, pentru rațiuni de opozabilitate.

În speță, petenta solicită organului de soluționare să rețină că, prin Raportul de inspecție fiscală (pag.37 și anexa 32 din raport), inspectorii fiscali au dispus ajustarea cheltuielilor de achiziție pentru activitatea de distribuție desfășurată de X în beneficiul Y, în perioada 2010-2013, ținând cont de faptul că organele fiscale au constatat că media ponderată a ratei rentabilității vânzărilor X în beneficiul celor două companii afiliate s-a situat sub nivelul medianei de 1,29%.

Urmare a ajustării realizate, inspectorii fiscali au diminuat cheltuielile înregistrate de X cu suma de ... lei, care nu au fost și nu sunt contestate de X, rămânând astfel definitive în sistemul căilor administrative și judiciare de atac.

În aceste condiții, în aplicarea prevederilor art. 93<sup>2</sup> Cod procedură fiscală mai sus menționate, D.G.R.F.P. ... are obligația de a emite o decizie de ajustare a cheltuielilor înregistrate de X care să reflecte valoarea cheltuielilor diminuate de organele de inspecție fiscală la X în valoare de ... lei, în legătură cu tranzacțiile la care companiile afiliate au fost parte.

Or, petenta solicită organului de soluționare să constate că, în speță, deși inspectorii fiscali au constatat prin Raportul de inspecție fiscală necesitatea ajustării în minus a cheltuielilor înregistrate de X în legătură cu tranzacțiile desfășurate cu Y, în perioada 2008 – 2013, D.G.R.F.P. ... a omis să emită DECIZIA DE AJUSTARE

prin care să stabilească în mod corespunzător ajustarea dispusă cu ocazia inspecției fiscale.

Prin urmare, petenta solicită organului de soluționare să dispună eliminarea efectului dublei impunerii care apare ca urmare a impozitării aceluiși venit/profit impozabil la două persoane române afiliate între care s-au încheiat tranzacții prin nerespectarea procedurii speciale prevăzute de lege în acest sens și, ca atare, petenta solicită să se constate că D.G.R.F.P. ... era obligată să dispună aplicarea procedurii specifice și impuse prin articolul 93<sup>2</sup> mai sus menționat, prin emiterea și comunicarea deciziei de ajustare către X inclusiv, către persoana română afiliată la care se referă tranzacția ajustată Y, precum și către organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana română afiliată, astfel încât măsura să-i poată fi opozabilă acestuia din urmă, asigurându-se astfel premisele emiterii deciziei de impunere.

În concluzie, petenta solicită organului de soluționare să dispună desființarea parțială a Deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală și obligarea D.G.R.F.P. ... să emită o decizie de ajustare care să reflecte măsurile de diminuare fiscală dispuse în ceea ce privește cheltuielile X în valoare de ... lei.

#### **I.2.4. Nelegalitatea Dispoziției de măsuri - act administrativ fiscal subsecvent Deciziei de impunere;**

În privința Dispoziției de măsuri, având în vedere că măsurile dispuse de inspectorii fiscali reprezintă rezultatul direct și nemijlocit al constatărilor organelor fiscale cu privire la impozitul pe profit și a TVA, petenta solicită organului de soluționare să dispună anularea în parte acestui act administrativ fiscal subsecvent ca urmare a anulării în parte Deciziei de impunere, pentru motivele mai sus amintite, cu respectarea prevederilor art.47 Cod procedură fiscală.

În concluzie, petenta solicită să se admită contestația și, pe cale de consecință, să se dispună:

**1.** În privința obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, anularea, în parte, a Deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale în cuantum total de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în valoare de ... lei și TVA în valoare de ... lei, precum și accesorii aferente acestora în valoare totală de ... lei, astfel cum au fost calculate de societate în anexa nr.2 la contestație;

**2.** În privința măsurii diminuării cheltuielilor în valoare de ... lei înregistrate de X în perioada suspusă controlului fiscal:

**a)** în principal, desființarea în parte a Deciziei de impunere, cu consecința refacerii inspecției fiscale și emiterea unei decizii de ajustare în privința ajustării corespunzătoare a cheltuielilor aferente tranzacțiilor efectuate de X cu Y, conform măsurii diminuării cheltuielilor în valoare de ... lei înregistrate de X cu Y în perioada suspusă controlului fiscal;

**b)** în subsidiar, în măsura în care se va considera că nu se impune refacerea inspecției fiscale cu privire la măsura diminuării cheltuielilor, obligarea organului de inspecție fiscală să emită o decizie de ajustare pentru X care să reflecte măsura diminuării cheltuielilor în valoare de ... lei înregistrate de X urmare a tranzacțiilor

desfășurate cu Y.

**3. Anularea Dispoziției de măsuri cu privire la:**

- înregistrarea în evidența contabilă a sumelor stabilite suplimentar la impozit pe profit și TVA, inclusiv accesoriile, care fac obiectul contestației;

**4. Exonerarea societății de la plata sumei de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, precum și accesoriile aferente acestora în sumă totală de ... lei.**

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - BN .../...2015, precum și prin Dispoziția nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție, au consemnat următoarele:**

Prin Decizia de impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală s-a stabilit în sarcina contribuabilului suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozit pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - BN .../...2015, cu privire la suma parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozit pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

**II.1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

Ținând cont că din suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, petenta contestă doar impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la suma contestată.

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2008 – 31.12.2013.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție, echipa de inspecție fiscală a

constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 01.01.2008 - 31.12.2013, cheltuieli cu redevența pentru know-how în sumă totală de ... lei (... euro), așa cum reiese din Situația privind know-how facturat de S.C. Y B... B... Olanda (anexa nr.32).

Din punct de vedere fiscal, societatea a considerat aceste cheltuieli ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil. Redevența a fost calculată având la baza Acordul de licențiere expertiză (anexa nr.35) încheiat la data de 01.04.2005 între Y... B... B... Olanda, în calitate de titular și S.C. X S.A., în calitate de licențiat. Conform acestui acord, titularul îi acordă licențiatului dreptul exclusiv de utilizare a expertizei în ceea ce privește:

- a) producția, distribuția, marketingul și vânzarea produselor în teritoriu; și
- b) vânzarea și livrarea produselor membrilor grupului care sunt situați în afara teritoriului; Teritoriu înseamnă România.

Conform Acordului încheiat, «expertiza» înseamnă toate cunoștințele, informațiile tehnice, experiența, datele, metodele, procesele, abilitățile practice, expertiza și tehnicile legate de:

- producția, procesarea, ambalarea, marketingul, distribuția și vânzarea produselor în teritoriu (activități legate de produse);
- procesele comerciale aferente tuturor etapelor din industria lactatelor și băuturilor, inclusiv dar fără limitare la marketing, managementul lanțului de distribuție, resurse umane, siguranța alimentelor, lactate, finanțe, activități operaționale și de mediu, inovație și cercetare și ITC (Procesele de afaceri), după cum sunt acestea concretizate, inter-alia, în formule, rețete, modele, planuri, documente, software, desene, manuale, politici, instrucțiuni, principii directe, programe de training, standarde, bune practici, workshopuri, baze de date, fișe tehnice și orice alte materiale și principii directe care se află în posesia sau sub controlul titularului și pe care titularul le poate pune la dispoziția licențiatului fără a-și încălca obligațiile și angajamentele față de alte persoane.

Redevența se calculează, potrivit capitolului VI din acord, lunar, prin aplicarea unui procent de 2% la prețul net de vânzare a tuturor produselor vândute de către S.C. X S.A. (mai puțin produsele finite achiziționate anterior de la o Companie din Grup). Prețul net de vânzare și totalul redevenței de plătit, sunt consemnate într-un document denumit “Declarația de Redevență”, care se întocmește de către licențiat în primele zile ale unei luni pentru luna precedentă.

Având în vedere prevederile contractuale, “expertiza” pentru care S.C. X S.A. plătește redevență către Y B... B... Olanda reprezintă în fapt o imobilizare necorporală, care pentru a fi recunoscută ca atare trebuie să fie “identificabilă”.

În O.P.A.N.A.F. nr. 3055/2009 se prevedea la paragraful 8.2.2., punctul 72 alin.(2) că:

*„O imobilizare necorporală îndeplinește criteriul de a fi identificabilă când:*

- a) este separabilă, adică poate fi separată sau divizată de entitate și vândută, transferată, autorizată, închiriată sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un contract corespunzător, un activ identificabil sau o datorie identificabilă; sau*
- b) decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.”*

În O.P.A.N.A.F. nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care abrogă O.P.A.N.A.F. nr. 3055/2009, au fost preluate aceleași caracteristici de identificare a unei imobilizari necorporale.

În dosarul prețurilor de transfer “expertiza” care face obiectul Acordului de Licențiere este recunoscută de societate ca fiind know-how.

Conform art.7 pct.15 din Legea nr. 571/2003 prin know-how se înțelege: *“orice informație cu privire la o experiență industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvăluire către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație; în măsura în care provine din experiență, know-how-ul reprezintă ceea ce un producător nu poate ști din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii.”*

Având în vedere toate aceste considerente, echipa de inspecție fiscală, a solicitat în scris, prin Nota Explicativă din data 12.03.2015 (anexa nr.33) reprezentantului societății verificate documentele, materialele, datele din care să rezulte modul în care s-a concretizat punerea la dispoziția S.C. X S.A.. a expertizei de către titular.

Organele de inspecție fiscală au făcut precizarea că în: *“Acordul de Licențiere expertiză”* se precizează la Capitolul I, punctul 1 alineatul 3 că: *“expertiza se va concretiza în formule, rețete, modele planuri, documente, software, desene, manuale, politici, instrucțiuni, principii directoare, programe de training, standarde, bune practici, workshop-uri baze de date, fișe tehnice și orice alte materiale și principii directoare (scrise sau orale) care se afla în posesia sau sub controlul Titularului și pe care Titularul le poate pune la dispoziția licențiatului ...”*.

La data de 13.03.2015 reprezentantul societății a formulat un răspuns la întrebarea nr.1 din nota explicativă cu privire la acordul de licențiere expertiză, în care a precizat: *“urmează și revin cu acest răspuns de îndată ce voi colecta informații de la departamentele de resort”*.

Ca răspuns la întrebarea nr.1 din Nota Explicativă - anexa nr.33, contribuabilul, solicită prin e-mail, în data de 18.03.2015, o prelungire a termenului de răspuns întrucât în scopul punerii la dispoziție a documentelor solicitate a fost contactat Departamentul de Taxe din Olanda al grupului, care a răspuns că există un așa numit Masterfile care conține documentele și explicațiile legate de know-how pentru toate țările în care contractul de know-how este aplicabil și că au nevoie de ceva timp pentru prelucrarea lui ca să poată fi prezentat organelor fiscale din România. Mail-ul la care se face referire este anexat la Raportul de inspecție fiscală în Anexa nr.33.

În data de 30.03.2015, echipa de inspecție fiscală este înștiințată de către contribuabil tot printr-un mail, că a fost primit documentul solicitat de la colegii de la Corporate, dar este în limba engleză și are peste 90 de pagini, va fi trimis la tradus și va fi transmis, apoi către organele de inspecție fiscală.

La data de 16.04.2015, societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală un document având ca titlu “Document principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how (anexa nr.36), document care este întocmit în luna martie 2015 de către E... & Y... la

solicitarea Y... N... B... , conține 94 de pagini, iar scopul său este (așa cum se precizează la pagina 5 din raport, ultimul aliniat) de a documenta respectarea principiului deplinei concurențe în cadrul tranzacțiilor identificate în cadrul grupului.

În raport se face o descriere generală a ceea ce înseamnă know-how din punct de vedere a Ghidului OCDE, iar apoi descrie activitățile desfășurate de Y N... în centrele sale de cercetare și dezvoltare, de unde rezultă date și informații, active intangibile care ulterior sunt puse la dispoziția membrilor grupului. Dosarul prezentat reprezintă în fapt o chestiune conceptuală, generală, la nivel de grup, din care rezultă modul de organizare a diverselor centre de dezvoltare și cercetare, acțiunile întreprinse de Grup pentru a îmbunătăți activitatea de producție, de marketing, fără nicio referire la modul în care S.C. X S.A. a beneficiat de experiența acumulată de Grup și pentru care a plătit redevența și fără a prezenta informații concrete cu privire la modul cum se realizează efectiv acordul de licențiere - expertiză în domeniul know-how între cei doi parteneri.

La solicitarea organului de control, în data de 24.04.2015 reprezentantul societății, d-na G... M... B..., revine cu un răspuns la întrebarea nr.1 din Nota explicativă (anexa nr.33) și precizează că: “documentele justificative care stau la baza contractului de know-how au fost trimise și sunt prezentate în documentația trimisă în data de 16.04.2015 prin poștă”. Această documentație având ca titlu “Document principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how” (anexa nr.36), conține 94 de pagini, din cuprinsul căreia nu s-au identificat elemente concrete cu privire la modul efectiv de punere la dispoziție a expertizei acordată de către partenerul olandez.

În concluzie, din analiza documentelor existente la contribuabil și a raportului pus la dispoziția organului de control ca răspuns la solicitarea din Nota explicativă, echipa de inspecție fiscală nu a putut identifica modul în care Titularul a pus la dispoziția Licențiatului (S.C. X S.A.) expertiza pentru care acesta a plătit redevența.

Organele de inspecție fiscală au precizat că potrivit “Acordului de licențiere expertiză”: *“titularul trebuia să pună la dispoziția Licențiatului expertiza în modalitatea cea mai adecvată ... conform cerințelor periodice ale Licențiatului, precum (dar nelimitându-se la) furnizarea de documentație, consultanță oferită de persoane care cunosc informațiile, acces la conferințe, punerea la dispoziție a personalului de training și a facilităților necesare, vizite în companie, sedințe și întâlniri de management, consultanță scrisă și orală, depanare pe loc”*, deci trebuiau să existe dovada concretizării know-how-ului la nivelul societății verificate, în momentul facturării acesteia sau pe parcursul perioadei în care a fost facturată.

În același context, urmare a verificărilor efectuate, organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada supușii controlului, S.C. X S.A. a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu servicii de management, marketing, pregătirea personalului, achiziții de licențe ICT, etc., atât de furnizori interni, cât și intracomunitari. Cheltuielile înregistrate cu achizițiile respective au fost considerate deductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit.

O situație detaliată a serviciilor respective este prezentată în Anexele nr.37 și nr.38, mai jos fiind redate o parte dintre acestea:

Referitor la serviciile reprezentând licențe IT, cursuri și asigurări facturate de Y... C... N... B.V. și F... N... B..., organul de inspecție fiscală a solicitat Notă



explicativă dnei. G... M... B... (anexa nr.40) care a precizat următoarele: categoriile de servicii IT facturate către S.C. X S.A. de cei doi parteneri sunt următoarele:

- Servicii ICT de Baza (servicii fundamentale): asigură serviciile ICT necesare și de baza, precum e-mail, intranet, interconectarea și managementul rețelelor;
- Servicii de Găzduire: asigură administrarea server-ului, incluzând suportul pentru server-ul fizic, pe care se pot instala și rula aplicații proprii;
- Servicii Aplicații Enterprise: asigură suportul, într-un cadru organizat și standardizat, pentru aplicațiile folosite pe scară largă la nivelul întregului grup ;
- Servicii Locale: asigură suportul aplicațiilor folosite la nivel local;
- Servicii de transfer de Cunoștințe și Management de Proiect: acest serviciu asigură resurse și cunoștințe pentru proiectele executate la nivel local. Asigură funcțiuni și cunoștințe suplimentare, precum consultanți sau analiști.

Referitor la cursuri, este vorba de un curs denumit Sales Force Management asigurat de platforma de cursuri a grupului nostru și anume: Y Academy. Ca atare cursul a fost susținut în limba engleză de către un trainer al Y Academy pe teritoriul României.

Cursul s-a adresat colegilor de la Vânzări și abordează tema de management a forței de vânzări. La curs au participat 2 persoane din cadrul departamentului de Vânzări a S.C. X S.A. .

Prin urmare, S.C. X S.A. achiziționează și înregistrează în contabilitate servicii ICT de la o companie membră a Grupului “Y Foods” , în condițiile în care potrivit “Acordului de licențiere expertiză” (la Cap.I, paragraful 4) în schimbul redevenței plătite societatea verificată ar fi trebuit să beneficieze de “expertiza grupului” și în ceea ce privește “*procesele comerciale aferente tuturor etapelor din industria lactatelor ... inclusiv ... ICT*”.

Societatea verificată are încheiat contractul nr. 900892/06.08.2009 cu S.C. U... G... R... S.R.L. ... , în baza căruia furnizorul a asigurat S.C. X S.A. servicii de întreținere și asistență tehnică IT pentru modulele de administrare personal, reporting și training and career development din aplicația ..., conform standardelor descrise în contract.

Societatea X S.A. are încheiat contractul nr. .../...2011 cu S.C. Asseco See S.R.L. ... conform căruia furnizorul a asigurat beneficiarului servicii de întreținere și asistență tehnică IT, respectiv asistenții desktopuri și laptopuri (reparare hardware defect, actualizare software, instalare, configurare, actualizare, reparare software de sistem OS, software Office, software antivirus, instalare/reparare monitoare, etc.)

Societatea verificată are încheiat contractul nr. .../...2012 cu S.C. N... B... S.A. ..., conform căruia furnizorul a asigurat beneficiarului livrarea de echipamente de tehnică de calcul și furnizarea de servicii conform comenzilor primite din partea beneficiarului. Conform contractului nr..../...2012 încheiat între S.C. X S.A. și S.C. N... B... S.A. ..., furnizorul va asigura servicii de suport pentru infrastructura IT aflată la sediul beneficiarului.

Deci, atunci când în activitatea sa, S.C. X S.A. a fost nevoie de servicii ICT acestea au fost achiziționate de la diverși furnizori, achiziții de care nu ar fi fost nevoie dacă societatea ar fi beneficiat de know-how pentru care a plătit redevența potrivit Acordului de licențiere expertiză.

În același mod se procedează și în cazul “pregătirii profesionale a personalului”, deși potrivit Acordului de licențiere expertiza (la Cap.I, paragraful 4), în schimbul redevenței plătite S.C. X S.A. trebuia să beneficieze de expertiza Grupului în ceea ce privește “resursa umană” și anume: S.C. X S.A. achiziționează în luna octombrie 2013 servicii de pregătire a personalului de la Y Campina N... BV (membra a Grupului), în valoare de ... lei (așa cum rezultă din anexa nr.39) care au constat într-un curs denumit Sales Force Management, asigurat de platforma de cursuri a grupului, și anume: Y Academy. Ca atare, cursul a fost susținut în limba engleză de către un trainer al Y Academy, pe teritoriul României. Cursul s-a adresat salariaților de la vânzări și a abordat tema de management a forței de vânzări. La curs, au participat 2 persoane din cadrul departamentului de vânzări a S.C. X S.A.

De asemenea, pentru pregătirea resursei umane S.C. X S.A. achiziționează în perioada iulie octombrie 2010 de la E... C... Ungaria servicii în valoare de ... lei (așa cum rezultă din anexa nr.39) care s-au concretizat în cursuri ținute pe teritoriul României (la sediul companiei) la care a participat personalul de la departamentul de Producție și Logistică, sub denumirea” WCOM - Word Class Operation Management”, reprezentând cursuri de pregătire a întregului departament de producție și logistică pentru îmbunătățirea continuă și eficientizarea proceselor desfășurate între cele două departamente. Cursurile s-au extins pe o perioadă lungă de timp, având diverse etape și stadii de pregătire. Prin urmare, rezultă faptul că atunci când S.C. X S.A. avea nevoie de servicii de “pregătire profesională” apela la furnizorii de astfel de servicii, iar aceștia au prestat efectiv serviciile, așa cum rezultă din documentele puse la dispoziție de contribuabil.

În măsura în care Y N... B.V. ar fi pus la dispoziție “expertiza”, așa cum se preciza în Acord, pentru care S.C. X S.A. a plătit redevențe, atunci societatea nu mai avea nevoie de un astfel de serviciu de la un terț, acest serviciu ar fi fost asigurat prin intermediul know-how-ului primit.

Un alt gen de servicii de care a beneficiat S.C. X S.A. sunt servicii de marketing achiziționate de la diverși furnizori și anume:

- Serviciile de marketing facturate de B... LTD Anglia în valoare de ... lei, care au constat în modificarea conceptului de design la unele elemente de pe ambalajele unor produse, brand X. Prestarea de serviciu s-a concretizat în niște clișee noi folosite pentru tipărirea acestor ambalaje cu design modificat. Între cele două societăți a fost încheiat contractul nr.../...2012

- Serviciile de marketing facturate de V... ... Olanda în valoare de 586.946,14 lei, care au constat în servicii de promovare marca X, respectiv modificarea totală a conceptului de design ambalaje odată cu decizia de rebranding pe care a luat-o compania în anul 2013, pentru creșterea vânzărilor (modificarea siglei X, a culorilor și a desenului de pe ambalaje). Între cele două societăți a fost încheiat contractul f.n. din data de ...2013.

- Societatea X S.A. are încheiat contractul nr. .../...2011 cu S.C. S... I... S.R.L. ...i, obiectul contractului îl constituie prestarea neexclusivă de către furnizor a serviciilor de marketing interactiv. Prin activități de marketing interactiv se înțelege, fără limitare la acestea, strategii de marketing interactiv, dezvoltare website-uri, servicii de e-mailing și de dezvoltare de aplicații interactive. Serviciile de strategie și dezvoltare de activități de marketing interactiv sunt necesare pentru susținerea

activităților on-line desfășurate de către beneficiar la nivel național, respectiv promovarea produselor marca X pe canalele online (pagina ..., canal ..., cont ..., servicii de creație, dezvoltare și client service necesare pentru upgrade website www.X.ro).

- Conform contractului de prestări servicii nr. .../...2011 încheiat între S.C. X S.A. și S.C. P... E... S.R.L. ..., furnizorul a prestat servicii de promovare a produselor marca X în diferite locații agreate (rețele de magazine Auchan, Carrefour, Cora, Kaufland, Real, situate în diferite orașe din țară).

- Obiectul contractului nr..../...2009 încheiat între S.C. X S.A. și S.C. D... C... S.R.L. ... îl constituie desfășurarea unei cercetări de piață. Obiectivele studiului sunt notorietatea locației de producție X, importanța locației de producție X, modificări în comportamentul de consum și cumpărare În ipoteza mutării locației de producție X, profil demografic. Studiul a fost realizat telefonic la nivelul populației urbane pe un eșantion de 600 de respondenți consumatori ai produselor marca X.

În concluzie, ca și în cazul serviciilor descrise mai sus, atunci când S.C. X S.A. avea nevoie de servicii ce țin de marketing, apela la furnizori distincți, care au prestat efectiv serviciile, dar în același timp S.C. X S.A. plătește redevența către Y C... B... B... pentru ca aceasta să îi pună la dispoziție “expertiza” și în ceea ce privește marketingul. Prin urmare, dacă societatea ar fi beneficiat de expertiză (know-how pe marketing) atunci nu mai avea nevoie de astfel de servicii de la terți.

Un alt aspect din activitatea societății de care trebuie să se țină cont atunci când se analizează necesitatea know-how-ului este faptul că în perioada verificată cele trei entități locale ale Grupului, respectiv S.C. Y S.A., S.C. X S.A. și S.C. I... L... T... M... S.A., au încheiat un acord Administrativ Tripartit înregistrat sub nr. .../...2007 (anexa nr.42), în baza căruia cheltuielile ocazionate de activitatea profesională a directorilor, managerilor și a personalului sunt împărțite între cele trei entități. Aceasta deoarece directorii, managerii și personalul cu atribuții la nivel național ai fiecăreia dintre cele trei societăți îndeplinesc aceeași funcție și la celelalte două companii și având în vedere că activitatea pentru cele trei entități se întrepătrunde, Y România, I.L.M. și X au convenit ca fiecare parte să factureze periodic către celelalte două entități cota-parte din aceste cheltuieli. Aceste informații se regăsesc și în Dosarul Prețurilor de transfer prezentat de societate la pct. 5.3.5.2. , respectiv punctul 6.5.

Cheltuielile cu personalul refacturate către S.C. X S.A., în baza acestei Convenții tripartite, au fost în valoare de ... eur, Y România refacturând cheltuieli în valoare de ... eur, iar I.L.M. în valoare de ... euro.

Organele de inspecție fiscală au precizat că, potrivit informațiilor din Dosarul Prețurilor de Transfer prezentat de societate, toate cele trei entități din România ale Grupului au datorat și plătit către Y... B... B... Olanda redevența pentru același know-how. Prin urmare, în situația în care un director ar fi beneficiat de accesul la know-how la nivelul unei societăți, atunci el nu ar fi avut nevoie să apeleze de know-how și la celelalte două societăți din Grup, având în vedere că toate societățile au același obiect de activitate. Era suficient ca stafful național să beneficieze de know-how la nivelul unei societăți, pentru ca acesta ar fi utilizat informațiile primite și la celelalte societăți.

S.C. X S.A. este o firmă cu tradiție în producerea și comercializarea

produselor lactate, societatea fiind fondată în anul 1990, prin transformarea completă a I... I... L... ..., care exista din 1948. În anul 2004 S.C. X S.A. a fost preluată de F... F... R..., care a început să promoveze marca la nivel național. Având în vedere că societatea verificată a fost înființată în anul 1990, la data preluării acesteia de către compania olandeză Y, S.C. X S.A. deținea cunoștințe tehnice (informații, experiență, rețete, procese și alte elemente) care servesc la fabricarea și comercializarea produselor lactate.

Pe lângă toate aceste aspecte, organele de inspecție fiscală menționează faptul că este important ca atunci când se analizează necesitatea accesului la expertiza Grupului conform Acordului de licențiere expertiză, să se țină cont de faptul că S.C. X S.A. este deținătoarea mărcii "X", prin urmare societatea are rețetele de fabricație, metodele, procedeele, standardele de calitate pe care le-a pantetat atunci când a obținut înregistrarea mărcii. X a obținut produsele sale: *"de mai bine de 105 de ani"* (potrivit informațiilor de pe site-ul societății) având suficientă experiența și cunoștințe pentru a obține produsele sub propria-i marcă, prin urmare nu se justifică necesitatea unui know-how pentru producție.

Această afirmație este susținută și de istoria societății X prezentată pe site-ul societății:

- X este unul din cei mai importanți producători de lactate. Din bătrâni umblă vorba că X s-a numit mai întâi Atelierul lui Vlad. Iară asta se întâmpla de mult, pe la 1905. Producător de unt și brânză de vacă și transformat în *"I... I... L... ..."* o dată cu naționalizarea din 1948, X s-a născut ca brand în 1990. Cu toate acestea, tradiția este mult mai veche și reprezintă inspirația pentru toate produsele sale, făcute cu lapte din inima Ardealului. Ele sunt o continuare a produselor tradiționale din gospodăriile țărănești...

Pe de altă parte, în ceea ce privește distribuția produselor (cealaltă componentă a know-how-ului potrivit Acordului), nici aici nu se justifică necesitatea acestuia la nivelul S.C. X S.A., din moment ce, începând cu luna aprilie 2010 S.C. Y S.A. este unicul distribuitor al produselor S.C. X S.A. Dacă până în luna martie 2010 S.C. X S.A. își asigură singură distribuția produselor și o făcea fără să aibă nevoie de un know-how de la o altă companie, începând cu luna aprilie 2010, distribuția a fost preluată de către S.C. Y România SA, iar la data inspecției societatea verificată distribuie produse doar prin cele 7 magazine proprii.

În conformitate cu art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu sunt cheltuieli deductibile fiscal, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării efective a serviciilor în scopul activităților desfășurate. Potrivit pct.48 din H.G. nr.44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru a deduce cheltuielile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii (inclusiv serviciile prestate de know-how), acestea trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate și să fie executate în baza unui contract între părți, justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin

specificul activităților desfășurate.

La solicitarea echipei de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat nici un document sau alte materiale care să ateste prestarea efectivă a serviciilor de know-how și necesitatea efectuării cheltuielilor cu acestea, cheltuieli înregistrate lunar în baza facturilor emise de Y... B... B... Olanda.

Organele de inspecție fiscală, așa cum au precizat anterior, din documentul transmis prin poștă având ca titlu “Document principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how” reiese că acesta furnizează doar informații generale, fără a prezenta informații concrete și concludente cu privire la modul cum se realizează transmiterea efectivă a acordului de licențiere expertiză în domeniul know-how acordat de societatea olandeză către S.C. X S.A. .... Un argument în plus ar fi faptul că societatea nu a pus acest document la dispoziția organelor de control doar după ce a fost solicitat departamentului de taxe din Olanda al grupului și faptul că documentul respectiv este întocmit în luna martie 2015, respectiv în luna în care au fost solicitate documentele pentru justificarea punerii de dispoziție a expertizei prin Nota explicativă din data de 12.03.2015 (anexa nr.33).

În opinia organului de inspecție fiscală, deși între cele două societăți există încheiat un contract care prevede plata unei redevențe de 2% aplicat asupra valorii nete din vânzarea tuturor produselor finite fabricate de S.C. X S.A. indiferent de brand, societatea verificată nu a putut dovedi cu documente legale modalitatea prin care i-a fost pusă la dispoziție expertiza (know-how) și în ce s-a concretizat efectiv acesta. Prin documentația prezentată, societatea verificată nu a putut dovedi nici necesitatea și nici prestarea efectivă a serviciilor (know-how) pentru care a fost achitată redevența.

Așa cum a relatat anterior, în perioada supusă controlului, societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii efectuate de alte societăți comerciale, atât din țară, cât și din extern, cheltuieli care ar fi similare cu cele menționate în Acordului de licențiere expertiză încheiat la data de 01.04.2005, respectiv cheltuieli cu servicii IT, servicii de marketing brand X, cursuri de pregătire profesională, cercetări de piață, etc. Achizițiile respective de servicii nu s-ar justifica în condițiile în care know-how-ul ar fi fost pus la dispoziție, serviciile au fost achiziționate atunci când erau necesare în activitatea societății, așa cum rezultă din situațiile de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente prezentate de societate pentru justificarea prestării efective a lor.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a aplicat prevederile:

- art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

*„(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...”*

-art.21 alin.(4) lit.m din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

*“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;”*,

și a considerat cheltuiala cu redevența pentru know-how facturată de către Y B... B...

Olanda în sumă de ... lei că este o cheltuială a cărei necesitate în scopul realizării de venituri nu a fost justificată și nici transferul propriu-zis a know-how nu a fost demonstrat cu documente de către societate, prin urmare ea este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil. Sintetic, situația privind impozitul pe profit datorat, declarat și virat în perioada verificată se prezintă conform anexei nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru neplata la termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar, în anexele nr.16 și nr.34 la raportul de inspecție fiscală, au calculat accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozit pe profit;

din care petenta contestă doar accesoriile în sumă de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

acesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar contestat, accesorii calculate de petentă conform anexei nr.2 la contestație.

## **II.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

Ținând cont că din suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, petenta contestă doar taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la suma contestată.

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2008 – 28.02.2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.12.2008 - 28.02.2014, societatea a înregistrat în contabilitate facturile emise de Y... B... B... Olanda reprezentând contravaloare redevență în baza Acordului de licențiere expertiză în valoare totală de ... euro, respectiv ... lei, așa cum reiese din Anexa nr.32. Achiziția intracomunitară de servicii constând în redevența plătită pentru know-how este operațiune impozabilă, care are locul prestării în România potrivit art.133 din Codul Fiscal:

- până la data de 01.01.2010, locul prestării era stabilit în România conform art.133 alin.(2) lit.g) punctul 3:

*“(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:*

*g) locul unde clientul căruii îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii: ...*

*3. transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;”*

- după data de 01.01.2010 - până la zi, locul prestării este stabilit în România, conform art.133 alin.(2) din Codul Fiscal:

*“(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice...”*

Societatea verificată a respectat prevederile legale în vigoare și a considerat că locul prestării de servicii pentru redevența facturată de Y... B... B... este în România și că ea este persoana obligată la plata taxei pentru această operațiune taxabilă în România (conform art.150 alin.(1) lit.b) din Codul Fiscal, până la data de 01.01.2010, iar începând cu această dată conform art.150 alin.(2)) și a efectuat plata taxei potrivit art.157 alin.(2) din Codul Fiscal, unde se prevedea până la 01.01.2010: *“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 sau, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin (1) lit.b )-g)”*.

Începând cu data de 01.01.2010 la art.157 alin.(2) din Legea 571/2003 se prevede că: *“ prin excepție 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. (2) - (6).”*

Înregistrarea taxei de către cumpărător, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator potrivit pct.82 alin.(4) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus și luând în considerare prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă...;”*

și prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal:

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

*a) operațiuni taxabile;”*,

societatea verificată pentru a avea drept de deducere la TVA-ul aferent facturilor emise de Y... B... B... trebuia ca: *“serviciul să fi fost efectiv prestat în beneficiul său”*, respectiv know-how-ul să îi fi fost transferat întradevăr de către Titular, așa cum se precizează în Acordul de licențiere expertiză. De asemenea societatea nu face dovada că serviciile prestate sunt destinate operațiunilor taxabile ale contribuabilului.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a solicitat societății prezentarea documentelor prin care s-a materializat transferul efectiv a know-how-ului pentru care s-a facturat și s-a achitat redevența. La această solicitare societatea nu a putut prezenta documentele prin care s-a materializat know-how-ul, răspunsul reprezentantului societății fiind că în scopul punerii la dispoziție a documentelor solicitate a fost contactat Departamentul de Taxe din Olanda al grupului, că exista un așa numit Masterfile care conține documentele și explicațiile legate de know-how pentru toate țările în care se aplică și că au nevoie de ceva timp pentru prelucrarea lui ca să poată fi prezentat organelor fiscal din România.

După aproximativ o lună de la data solicitării, echipa de inspecție fiscală primește ca document pentru justificarea know-how-ului un document întocmit de către Ernst&Young în luna martie 2015, cu denumirea "*Document principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how*" care conține 94 de pagini, iar scopul acestuia este (așa cum se precizează la pagina 5 din raport, ultimul aliniat) de a documenta respectarea principiului deplinei concurențe în cadrul tranzacțiilor identificate în cadrul grupului.

Dosarul prezentat reprezintă o chestiune conceptuală, generală, la nivel de grup, din care rezultă modul de organizare a diverselor centre de dezvoltare și cercetare, acțiunile întreprinse de Grup pentru a îmbunătății activitatea de producție, de marketing, fără nicio referire la modul în care S.C. X S.A. a beneficiat de experiența acumulată de Grup și pentru care a plătit redevența.

În concluzie, din analiza documentelor existente la contribuabil și a raportului pus la dispoziție ca răspus la solicitarea din Nota Explicativă (anexa nr.33), echipa de inspecție fiscală nu a putut identifica modul în care Titularul a pus la dispoziția Licențiatului (S.C. X S.A.) expertiza pentru care acesta a plătit redevența.

Organele de inspecție fiscală au precizat că potrivit "Acordului de licențiere expertiză": titularul trebuia să pună la dispoziția Licențiatului expertiza în modalitatea cea mai adecvată ... conform cerințelor periodice ale Licențiatului, precum (dar nelimitându-se la) furnizarea de documentație, consultanță oferită de persoane care cunosc informațiile, acces la conferințe, punerea la dispoziție a personalului de training și a facilităților necesare, vizite în companie, sedințe și întâlniri de management, consultanță scrisă și orală, depanare pe loc, deci trebuia să existe dovada concretizării know-how-ului la nivelul societății verificate, în momentul facturării acesteia sau pe parcursul perioadei în care a fost facturată.

Pe de altă parte, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că în cursul perioadei verificate, societatea a achiziționat servicii de natura ICT, pregătire personal, management și consultanță, marketing, cum s-a arătat la capitolul precedent din Raport referitor la impozitul pe profit. Pentru aceste servicii societatea a prezentat contractele în baza cărora au fost prestate, facturile de achiziție, documentele justificative pentru prestarea serviciilor. Având în vedere cele prezentate, rezultă că atunci când contribuabilul verificat a avut nevoie de servicii ICT, pregătire personal, management, marketing a apelat la achiziționarea de astfel de servicii de la furnizorii prezentați la capitolul precedent din Raport referitor la impozitul pe profit și în nici un caz de la Y... B... B... sub forma know-how-ului prevăzut în Acordul de licențiere expertiză. Pentru achiziționarea acestor servicii atât de la furnizori interni cât și intracomunitari, societatea a procedat la deducerea TVA-ului aferent.



Având în vedere toate cele prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea verificată nu a putut dovedi transferul de expertiză, realitatea obiectului Acordului pentru care se plătește redevența, neexistând niciun document care să ateste acest transfer, nici la data prestării serviciului și nici ulterior, cu excepția Raportului prezentat care prezintă un cadru general, iar pe de altă parte există o multitudinea de servicii la care S.C. X S.A. a apelat atunci când avea nevoie de ele pentru operațiunile impozabile desfășurate, achiziții la care societatea și-a dedus TVA, iar echipa de inspecție fiscală îi recunoaște acest drept la deducere.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a aplicat prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă...;”*

și ale art.145 alin.(2) lit.a):

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

*a) operațiuni taxabile;” ,*

și nu a acordat drept de deducere a TVA-ului în sumă de ... lei aferentă redevenței din facturile emise de Y... B... B... Olanda, în perioada decembrie 2008 - februarie 2014.

Organul de inspecție fiscală, la calculul TVA neadmisă la deducere, a utilizat pentru perioada 01.12.2008 - 30.06.2010, cota de TVA de 19%, iar începând cu data de 01.07.2010 până la 28.02.2014, a utilizat cota de TVA de 24%, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru neplata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în anexele nr.25 și nr.26 la raportul de inspecție fiscală, au calculat accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

din care petenta contestă doar accesoriile, în sumă de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

acesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar contestate, accesorii calculate de petentă conform anexei nr.2 la contestație.

### **II.3. Referitor la Dispoziția nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală;**

Prin Dispoziția nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, la Măsura nr.1.1. s-au dispus în sarcina societății următoarele:

*“Societatea va înregistra în evidența contabilă a sumelor stabilite suplimentar la TVA și impozit pe profit, precum și accesoriile aferente. De asemenea, societatea va proceda la întocmirea corectă a declarațiilor informative cod 349, actualizându-și baza de date cu codurile corecte ale partenerilor și va depune declarația informative*

*cod 390 aferentă lunii mai 2010 cu codul corect de TVA pentru partenerul U... Olanda.”*

#### **II.4. Referitor la solicitarea emiterii Deciziei de Ajustare a cheltuielilor cu suma de ... lei;**

Prin raportul de inspecție fiscală nr. F-BN 139/12.06.2015, la cap.VI – Discuția finală cu contribuabilul, se menționează următoarele:

Referitor la punctul de vedere al petentei că :

*«Din analiza dosarului prețurilor de transfer prezentat de S.C. X S.A. la solicitarea organelor de inspecție fiscală, s-a constatat că pentru tranzacțiile intragrup privind distribuția de produse lactate marca M..., M... și O..., rata de rentabilitate a vânzărilor realizată din distribuția de produse lactate s-a situat sub intervalul valorii de piață. Ca urmare, organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea cheltuielilor astfel încât să se obțină o rată de rentabilitate a vânzărilor de 1,29%, rezultând o diminuare a cheltuielilor cu suma de ... lei, Suma rezultată în urma ajustării cheltuielilor în valoare de de ... lei a fost impozitată, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei. Referitor la ajustarea efectuată, contribuabilul precizează că pentru evitarea dublei impuneri trebuie emisă decizie de ajustare în conformitate cu prevederile art.93<sup>2</sup> din Codul de Procedură Fiscală », organele de inspecție fiscală, referitor la decizia de ajustare, au precizat că în conformitate cu prevederile art.93<sup>2</sup> alin.(2) și (3) din O.G. nr. 92/2003, aceasta se emite de organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana respectivă și se transmite contribuabilului la care s-a efectuat ajustarea, persoanei române afiliate la care se referă tranzacția ajustată, precum și organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana româna afiliată.*

#### **III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către petentă și de către organele fiscale, se rețin următoarele:**

S.C. X S.A. din ..., cu sediul în municipiul ..., ..., având C.I.F. RO ..., înregistrată la O.R.C. ... sub nr. J ..., respectiv S.C. Y S.A. din ..., cu sediul în municipiul ..., ..., având C.I.F. RO ..., înregistrată la O.R.C. ... sub nr. ..., prin reprezentant legal dl. W, în calitate de director financiar a formulat contestație împotriva:

- Deciziei de impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - BN .../...2015, cu privire la suma parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozit pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

- Raportului de inspecție fiscală nr. F - BN .../...2015 încheiat de A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală;
- Dispoziției nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cu privire la măsura înregistrării în evidența contabilă a sumelor stabilite suplimentar la TVA și impozit pe profit, precum și accesoriile aferente, petenta solicitând și:
- Obligarea organului de inspecție fiscală să emită o Decizie de ajustare pentru S.C. X S.A. din ... care să reflecte măsura diminuării cheltuielilor în valoare de ... lei înregistrate de S.C. X S.A. din ... urmare a tranzacțiilor desfășurate cu Y România.
- Exonerarea societății de la plata sumei de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, precum și accesoriile aferente acestora în sumă de ... lei.

**Cu privire la aspectul că,** pe lângă S.C. X S.A. din ..., în calitate de titulară a deciziei de impunere contestate, **contestația este formulată și de S.C. Y S.A. din ...**, se reține că potrivit art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 213. - (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

Astfel, conform art.205 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.”*

Potrivit prevederilor pct.1.1. din O.P.A.N.A.F. nr. 2906 / 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*„1.1. Orice persoană care formulează o contestație pentru lipsa unui act administrativ fiscal trebuie să demonstreze dreptul său sau interesul legitim lezat.”*

Conform O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 209*

*Organul competent*

*(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;*

*(...)*

*(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se*

*soluționează de către organele fiscale emitente.*

*(3) Contestațiile formulate de cei care se consideră lezați de refuzul nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal se soluționează de către organul ierarhic superior organului fiscal competent să emită acel act.*

*(3<sup>^</sup>1) Competența de soluționare a contestațiilor prevăzută la alin. (1) se poate delega altui organ de soluționare prevăzut la alin. (1), în condițiile stabilite prin ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Contestatorul și persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației sunt informați cu privire la schimbarea competenței de soluționare a contestației.”*

Examinând dispoziția legală conținută de art. 205 alin. (2) Cod procedură fiscală prin prisma competențelor conferite DGRFP Timișoara art. 209 alin. (1) și (3<sup>^</sup>1), se constată că DGRFP Timișoara nu are competența soluționării contestațiilor formulate de petenți în legătură cu lipsa unor acte administrativ fiscale, conform alin. (3) al art. 209 Cod procedură fiscală „*Contestațiile formulate de cei care se consideră lezați de refuzul nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal se soluționează de către organul ierarhic superior organului fiscal competent să emită acel act.*”.

X și Y România invocă faptul că potrivit art.93<sup>2</sup> alin.(2), (3) și (5) Cod procedura fiscală,

*„(2) În cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate, ajustarea venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate efectuată de către organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de respectiva persoană, este opozabilă și organului fiscal pentru administrarea creanțelor celeilalte persoane afiliate.*

*(3) Ajustarea se decide de organul fiscal competent prin emiterea unei decizii de ajustare care stă la baza emiterii deciziei de impunere sau a deciziei de nemodificare a bazei de impunere. Decizia de ajustare se comunică contribuabilului la care s-a efectuat ajustarea, persoanei române afiliate la care se referă tranzacția ajustată, precum și organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana română afiliată.*

*(5) În vederea eliminării dublei impuneri ca urmare a ajustării venitului sau cheltuielii, cealaltă persoană afiliată poate corecta, corespunzător deciziei de ajustare, declarația fiscală aferentă perioadei fiscale în care s-a desfășurat respectiva tranzacție. Această situație reprezintă o condiție care impune corectarea bazei de impozitare potrivit prevederilor art.84 alin.(4).”,*

susținând faptul că, deși nu reprezintă subiect direct al impunerii realizate de organele fiscale prin decizia de impunere contestată, Y are calitate procesuală activă și interes pentru a contesta “lipsa actului administrativ”, respectiv, “lipsa deciziei de ajustare”, în calitate de persoană direct vătămată de lipsa emiterii acestui act administrativ fiscal de către organele de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință se constată necompetența materială a DGRFP Timișoara în legătură cu acest capăt de cerere, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 5.1 din OPANAF nr. 2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

*„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.”*

În condițiile în care se află în prezența „refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal” reglementat la alin. (3) al 209, persoanele lezate au posibilitatea de a se adresa organului ierarhic superior organului fiscal competent în emiterea deciziei de ajustare.

**Cu privire la aspectul că**, prin contestația formulată, S.C. X S.A. din ... **contestă și Raportul de inspecție fiscală nr. F - BN .../...2015** încheiat de A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, se reține că potrivit art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 213. - (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

Astfel, potrivit art.85 și art.109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*

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

*Art.109 - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin.(4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.*

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

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;*

*b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.*

*(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”*

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.206 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede expres ca obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de

creanța sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Totodată, conform Instrucțiunilor privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală din Anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F. nr.1181/2007, privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, se precizează:

*“CAP. 5- Discuția finală cu contribuabilul*

*1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului*

*În acest capitol se vor consemna, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.*

*În caz de refuz al contribuabilului de a se prezenta la discuția finală, acest fapt va fi menționat expres în raport.*

*De asemenea, se va prezenta o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală.*

*2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului*

*În acest capitol se va prezenta rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere.”*

*CAP. 7 - Anexe*

*Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la Raportul de inspecție fiscală se vor anexa situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare susținerii constatărilor, fiind parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală.*

*Tabelele sau situațiile se întocmesc ori de câte ori este necesară sintetizarea unui număr mai mare de documente sau operațiuni și în toate cazurile în care se prezintă și se susțin constatările din Raportul de inspecție fiscală.*

*Tabelele și situațiile anexate la Raportul de inspecție fiscală vor fi semnate de organele de inspecție fiscală și, pentru luare la cunoștință, de către reprezentantul societății.”*

Potrivit prevederilor pct.5.4. din O.P.A.N.A.F. nr. 2906 / 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent*

*5.4. Raportul de inspecție fiscală / procesul - verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”*

Luând în considerare contestarea de către petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. F - BN .../...2015, D.G.R.F.P. Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de

impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, la baza emiterii acesteia de către A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr. F - BN .../...2015.

Prin Decizia de impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală s-a stabilit în sarcina contribuabilului suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozit pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - BN .../...2015, cu privire la suma parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozit pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

**III.1. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care, din susținerile petentei și constatările organelor de inspecție fiscală rezultă aspecte neclare, iar documentele existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația petentei.**

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 01.01.2008 - 31.12.2013, cheltuieli cu redevența pentru know-how în sumă totală de ... lei (... euro), așa cum reiese din Situația privind know-how facturat de S.C. Y B... B... Olanda (anexa nr.32).

Din punct de vedere fiscal, societatea a considerat aceste cheltuieli ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil. Redevența a fost calculată având la baza Acordul de licențiere expertiză (anexa nr.35) încheiat la data de 01.04.2005 între Y... B... B... Olanda, în calitate de titular și S.C. X S.A., în calitate de licențiat.

Conform acestui acord, titularul îi acordă licențiatului dreptul exclusiv de utilizare a expertizei în ceea ce privește:

- a) producția, distribuția, marketingul și vânzarea produselor în teritoriu; și
- b) vânzarea și livrarea produselor membrilor grupului care sunt situați în afara

teritoriului; Teritoriu înseamnă România.

Potrivit Acordului încheiat, «expertiza» înseamnă toate cunoștințele, informațiile tehnice, experiența, datele, metodele, procesele, abilitățile practice, expertiza și tehnicile legate de:

- producția, procesarea, ambalarea, marketingul, distribuția și vânzarea produselor în teritoriu (activități legate de produse);

- procesele comerciale aferente tuturor etapelor din industria lactatelor și băuturilor, inclusiv dar fără limitare la marketing, managementul lanțului de distribuție, resurse umane, siguranța alimentelor, lactate, finanțe, activități operaționale și de mediu, inovație și cercetare și ITC (Procesele de afaceri),

după cum sunt acestea concretizate, inter-alia, în formule, rețete, modele, planuri, documente, software, desene, manuale, politici, instrucțiuni, principii directe, programe de training, standarde, bune practici, workshopuri, baze de date, fișe tehnice și orice alte materiale și principii directe care se află în posesia sau sub controlul titularului și pe care titularul le poate pune la dispoziția licențiatului fără a-și încălca obligațiile și angajamentele față de alte persoane.

Redevența se calculează, potrivit capitolului VI din acord, lunar, prin aplicarea unui procent de 2% la prețul net de vânzare a tuturor produselor vândute de către S.C. X S.A. (mai puțin produsele finite achiziționate anterior de la o Companie din Grup). Prețul net de vânzare și totalul redevenței de plătit, sunt consemnate într-un document denumit “Declarația de Redevență”, care se întocmește de către licențiat în primele zile ale unei luni pentru luna precedentă.

În opinia organului de inspecție fiscală, deși între cele două societăți există încheiat un contract care prevede plata unei redevențe de 2% aplicat asupra valorii nete din vânzarea tuturor produselor finite fabricate de S.C. X S.A. indiferent de brand, societatea verificată nu a putut dovedi cu documente legale modalitatea prin care i-a fost pusă la dispoziție expertiza (know-how) și în ce s-a concretizat efectiv acesta. Prin documentația prezentată, societatea verificată nu a putut dovedi nici necesitatea și nici prestarea efectivă a serviciilor (know-how) pentru care a fost achitată redevența.

Organele de inspecție fiscală, în perioada supusă controlului, au constatat că societatea a înregistrat și cheltuieli cu servicii efectuate de alte societăți comerciale, atât din țară, cât și din extern, cheltuieli care ar fi similare cu cele menționate în Acordului de licențiere expertiză încheiat la data de 01.04.2005, respectiv cheltuieli cu servicii IT, servicii de marketing brand X, cursuri de pregătire profesională, cercetări de piață, etc. Achizițiile respective de servicii nu s-ar justifica în condițiile în care know-how-ul ar fi fost pus la dispoziție, serviciile au fost achiziționate atunci când erau necesare în activitatea societății, așa cum rezultă din situațiile de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente prezentate de societate pentru justificarea prestării efective a lor.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a aplicat prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și a considerat cheltuiala cu redevența pentru know-how facturată de către Y B... B... Olanda în sumă de ... lei că este o cheltuială a cărei necesitate în scopul realizării de venituri nu a fost justificată și nici transferul propriu-zis a know-how nu a fost demonstrat cu documente de către societate, prin urmare ea este cheltuială nedeductibilă la calculul



profitului impozabil.

Din impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în sumă totală de ... lei, petenta contestă doar impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, format conform anexei nr.2 la contestație, astfel:

- ... lei - impozitul pe profit contestat pentru anul 2008 reprezintă în totalitate 16% din ch. know-how considerate nedeductibile de către echipa de control;
- ... lei - în impozitul pe profit stabilit în plus de echipa de control pentru anul 2009, doar ... lei este aferent ch. know-how și este contestat de către companie. Restul de ... lei este aferent ch. nedeductibile – ajustări 408 și nu e contestat;
- ... lei - impozitul pe profit stabilit în plus pentru anul 2010 este influențat de creditul de sponsorizare recalculat de echipa de control. Impozitul pe profit aferent ch. know-how care e contestat e în sumă de ... și a fost calculat prin procent aplicat la baza impozabilă stabilită suplimentar (total bază impozabilă suplimentară, baza impozabilă suplimentară alocată fiecărui motiv = procente, procentele respective au fost aplicate la impozitul suplimentar total și astfel a fost determinat impozitul suplimentar aferent fiecărui motiv);
- ... lei - impozitul suplimentar contestat pentru anul 2011 este în sumă de ... (toată suma din RIF, mai mare decât 16% ori contravaloarea ch. know-how considerate nedeductibile). Acest impozit a fost influențat de diminuarea bazei impozabile de către echipa de control cu sume reprezentând ajustări 408;
- ... lei - din impozitul pe profit stabilit în plus de echipa de control pentru anul 2012 de ... lei, doar ... lei este aferent ch. know-how și este contestat de către Companie. Restul de ... lei este aferent ch. nedeductibile – ajustări prețuri de transfer și nu e contestat;
- ... lei - impozitul pe profit stabilit în plus pentru anul 2013 este influențat de creditul de sponsorizare recalculat de echipa de control. Prin urmare, impozitul pe profit aferent ch. know-how care e contestat e în sumă de ... lei (mai mic decât 16% ori contravaloarea ch. know-how, datorită efectului favorabil al creditului fiscal pentru sponsorizări).

Prin contestație, petenta reține că în Raportul de inspecție fiscală nu se face distincția între redevențe și servicii, și se consideră cheltuielile cu redevențe plătite de X către Y Olanda ca fiind: “servicii prestate de know-how”, statuându-se că: „Societatea nu a prezentat nici un document sau alte materiale care să ateste prestarea efectivă a serviciilor de know-how și necesitatea efectuării cheltuielilor cu acestea” (Raport, pag.13).

Petenta susține că prin Acord se menționează în cadrul art. 4.3 că: “prestarea de servicii de către Titular în favoarea Licențiatului se exclude în mod explicit din prezentul Acord”. Astfel, contractul stipulează clar faptul că Y Olanda transferă societății know-how, pentru care X plătește redevențe, și nicidecum nu se pune problema unor prestări de servicii (astfel cum, în mod eronat, acest know-how este considerat de către organele de control, respectiv “servicii de know-how”).

Având în vedere argumentele prezentate prin contestație (prevederi

contractuale privind contractul de licențiere know-how încheiat între X și Y Olanda; evidențele grupului privind modul în care este generat know-how-ul la nivel de grup și modul în care acesta este licențiat companiilor operaționale; prevederi legislative, la nivel național și internațional, referitoare la remunerația pentru dreptul de a utiliza know-how versus remunerația pentru primirea de servicii), petenta susține că se poate concluziona cu ușurință faptul că redevențele facturate către X reprezintă în fapt remunerația acordării unui drept de utilizare a know-how-ului dezvoltat la nivel de grup, și nu o prestare de serviciu (așa cum au reținut, în mod eronat, organele de control, calificând sumele plătite de X către Y Olanda în categoria “serviciilor de know-how”).

Prin demonstrarea naturii reale, de redevențe, a cheltuielilor înregistrate de X, petenta susține că a demonstrat concomitent faptul că acestora nu li se aplică prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codului Fiscal și normele metodologice aferente. Aceste prevederi au fost invocate de echipa de inspecție fiscală, și, pe baza lor, inspectorii au calificat sumele în cauză drept nedeductibile la calculul profitului impozabil, motivând că acestea reprezintă: “servicii de know-how” pentru care societatea nu ar fi demonstrat, cu documente adecvate, prestarea efectivă în beneficiul său.

În cazul redevențelor pentru know-how (care, așa cum a fost arătat mai sus, cuprinde “experiențe anterioare” transferate de către titular licențiatului), expectanțele autorităților privind existența unor documente justificative care să demonstreze prestarea efectivă în beneficiul plătitorului trebuie să fie semnificativ mai reduse decât în cazul unor prestări de servicii.

Aceasta deoarece, serviciile diferă semnificativ de transferul de know-how, serviciile sunt acțiuni de scurtă durată, cu obiectiv concret, cu posibilități de delimitare clară a persoanelor ce participă la prestarea lor, pentru care pot fi pregătite cu ușurință documente justificative în genul celor solicitate de echipa de control (i.e. situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, sau orice materiale corespunzătoare - raport inspecție fiscală pag.10).

În mod contrar însă, în cazul know-how-ului, care este o proprietate intelectuală, obținută în urma unor acțiuni de durată mai lungă (care se pot referi, de exemplu, la dezvoltarea unui proces și ulterior îmbunătățirea sa permanentă), care implică echipe diverse de personal, care nu au un obiectiv cert, deoarece depind de cercetare (uneori, pentru realizarea unui nou proces de fabricație, pot fi necesari mai mulți ani de cercetări, care implică atât acțiuni reușite, dar și eșecuri) nu este posibil să existe documente de genul celor solicitate de autorități.

În lumina celor de mai sus, în opinia petentei, este evident că transferul de know-how realizat de la Y... B... B... către Societate nu poate fi privit în niciun moment ca o prestare de servicii intra-grup în sensul comercial al conceptului, deoarece nu se încadrează în descrierile incluse în secțiunea “SERVICII”.

Având în vedere cele de mai sus, petenta consideră că în speța dată sunt aplicabile pct.15 și 28 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (“Codul fiscal”), respectiv art.21 alin.(1) Cod fiscal, iar nu art.21 alin.(4) lit. m) din Codului Fiscal și normele metodologice aferente, cum în mod greșit s-a apreciat în Raportul de inspecție fiscală.

Astfel, pentru a demonstra că redevențele plătite de Societate au fost

înregistrate în scopul realizării de venituri impozabile, deci pentru a genera beneficii economice societății, petenta menționează că know-how-ul transferat se referă la activități legate de produse (cercetare, producție, marketing), respectiv procese de afaceri, activități ce au fost implementate cu succes la nivel mondial în cadrul grupului și care sunt urmărite întocmai și de X. Petenta susține că know-how-ul este absolut necesar desfășurării activității X. În lipsa acestor drepturi, Societatea nu ar fi avut, practic, obiect de activitate.

În acest context, este evident că X a înregistrat un avantaj competitiv prin preluarea know-how-ului dezvoltat la nivel de grup și că activitățile de producție derulate prin utilizarea acestui know-how s-au concretizat în venituri impozabile semnificative, care, în lipsa plății redevențelor, nu ar fi existat.

Rezultă astfel, în opinia petentei, că sumele plătite de Societate au natură de redevențe, așa cum reiese în mod explicit din legislația fiscală și că au fost efectuate de Societate în scopul realizării de venituri impozabile, deci pentru a genera beneficii economice societății. Din acest punct de vedere, X apreciază că sunt deductibile fiscal în conformitate cu art.21 (1) Cod fiscal.

În considerarea aspectelor menționate mai sus, petenta solicită să se rețină că aspectele constatate de inspectorii fiscali cu privire la considerarea cheltuielilor cu redevențe în valoare de ... lei (perioada 2008 - 2013) drept nedeductibile din punct de vedere fiscal reprezintă rezultatul exclusiv al confuziei acestora cu privire la natura juridică a unui contract de know-how (și tratarea acestuia ca fiind un contract de prestări de servicii), iar Societatea deține evidența documentară completă care atestă nemijlocit efectivitatea transferului și a utilizării know-how-ului Y... B... B... de către X în desfășurarea obiectului său de activitate.

În drept, în speță sunt incidente prevederile potrivit art.1, art.7, art.115 și art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art.1 - (4) Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat”.*

*“Art.7 - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*[...]*

*15. know-how - orice informație cu privire la o experiență industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvoltare către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație; în măsura în care provine din experiență, know-how-ul reprezintă ceea ce un producător nu poate ști din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii;*

*28. redevență - orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele:*

*a) drept de autor asupra unei lucrări literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum și efectuarea de înregistrări audio, video;*

*b) orice brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software.*

*Nu se consideră redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achizițiile de software destinate exclusiv operării respectivului software, fără alte modificări decât cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia. De asemenea, nu va fi considerată redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achiziția în întregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator;*

*c) orice transmisiuni, inclusiv către public, directe sau indirecte, prin cablu, satelit, fibre optice sau tehnologii similare;*

*d) orice echipament industrial, comercial sau științific, orice bun mobil, mijloc de transport ori container;*

*e) orice know-how;*

*f) numele sau imaginea oricărei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoană fizică.*

*În plus, redevența cuprinde orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru dreptul de a înregistra sau transmite sub orice formă spectacole, emisiuni, evenimente sportive sau alte activități similare”.*

Mai mult, legiuitorul din România a venit să reglementeze termenul redevență și în sensul veniturilor impozabile obținute din România, respectiv venituri din redevențe, la art.115 și art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulând:

*“Art. 115. - (1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:*

*[...]*

*d) redevențe de la un rezident;”*

*“Art. 118. - (1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2).*

*În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.*

*(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. [...].”*

Prin Legea nr. 29/1999 privind ratificarea Convenției dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale, la art.12 (4) se prevede:

*“Termenul redevențe, folosit în prezentul articol, înseamnă plăți de orice fel primite pentru folosirea sau dreptul de a folosi orice drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor de cinematograf sau filmelor, înregistrărilor pe bandă ori asupra altor modalități de transmitere folosite pentru emisiunile de radio sau televiziune ori asupra altor modalități de transmisie, orice patent, marcă de comerț, desen sau model plan, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza orice drept de autor asupra*

*programele de computer ori pentru informații referitoare în experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.”*

Cu privire la clarificarea termenului redevență, la pct.2 din Normele metodologice date în aplicarea art.115 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se aduc următoarele precizări:

*“2. (1) Termenul redevență cuprinde orice sumă care trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea sau dreptul de a folosi orice proprietate sau drept prevăzut la art. 7 alin. (1) pct. 28 din Codul fiscal, indiferent dacă suma trebuie plătită conform unui contract sau ca urmare a copierii ilegale sau a încălcării drepturilor legale ale unei alte persoane.*

*(10) Este considerată redevență și suma plătită în cadrul contractului de know-how, în baza căruia vânzătorul acceptă să împărtășească cunoștințele și experiența sa cumpărătorului, astfel încât cumpărătorul să le poată folosi în interesul său și să nu le dezvăluie publicului. În același timp vânzătorul nu joacă nici un rol în aplicarea cunoștințelor puse la dispoziție cumpărătorului și nu garantează rezultatele aplicării acestora.*

*(11) În cazul contractului de prestări de servicii în care una dintre părți se angajează să utilizeze cunoștințele sale pentru executarea unei lucrări pentru cealaltă parte, suma plătită nu constituie redevență”.*

Astfel, potrivit prevederilor legislației fiscale din România, în categoria redevențelor intră și transferul de know-how, adică transferul oricărei informații cu privire la experiența industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvăluire către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație. Însă nu orice informație provenită din experiență este know-how, ci numai aceea care nu poate fi cunoscută din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii.

Normele metodologice anterior citate clarifică și mai mult conținutul know-how-ul, în sensul că pentru a fi calificate drept know-how, informațiile și cunoștințele dobândite de cumpărător în urma transferului nu trebuie dezvăluite publicului, ci trebuie folosite numai în folosul cumpărătorului, iar vânzătorul nu joacă niciun rol în aplicarea cunoștințelor și informațiilor transmise cumpărătorului și nu își asumă nicio responsabilitate în privința rezultatelor aplicării acestora.

De asemenea, important în speța de față este faptul că legiuitorul a reglementat și situația în care dacă informațiile și cunoștințele dobândite în urma experienței acumulate de vânzător sunt utilizate de acesta pentru a presta el însuși serviciul, fără a se obliga să le transfere cumpărătorului, atunci este vorba de o simplă prestare de servicii și nu de redevență, după cum reiese cu suficientă claritate din prevederile pct.2 alin.(11) din Normele metodologice.

Mai mult, aceste considerații vizând legislația fiscală internă se au în vedere și atunci când se aplică o convenție de evitare a dublei impuneri, în măsura în care respectiva convenție nu conține dispoziții mai favorabile pentru contribuabili.

Prin urmare, doar în măsura în care părțile implicate (vânzătorul și cumpărătorul) nu califică ele însele obiectul unui contract ca fiind transfer de know-how, și implicit, sumele achitate în cadrul contractului drept redevență, pentru calificarea naturii sumelor plătite este nevoie de o analiză aprofundată a cadrului

contractual dintre părțile implicate și a conținutului efectiv al sumelor facturate prin raportare la întreaga documentație adecvată ce dovedește:

- fie transferul know-how-ului,
- fie dacă vânzătorul a presta el însuși serviciul în baza cunoștințelor și informațiilor sale, fără a se obliga să le transfere cumpărătorului,

cu luarea în considerare tuturor documentelor relevante în speță – rapoarte, studii, situații de lucrări, buletine de lucru, etc. ,astfel încât să se poată concluziona că părțile au transferat informații și cunoștințe de natura know-how-ului.

Or, în speță nu rezultă motivele concrete pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că între părți nu a existat un transfer de informații și cunoștințe de natura know-how-ului, întrucât organele de control nu au efectuat nicio analiză în sensul arătat anterior.

Astfel, trebuie reținut faptul că simpla redarea a conținutului unei note explicative dată de administratorul societății cu privire la know-how, urmată de menționarea de către organele de inspecție fiscală a faptului că:

*« După aproximativ o lună de la data solicitării, echipa de inspecție fiscală primește un document pentru justificarea know-how-ului, un document întocmit în luna martie 2015 de către E... & Y... la solicitarea Y... N... B... având denumirea “Document principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how, care conține 94 de pagini, iar scopul său este (așa cum se precizează la pagina 5 din raport, ultimul aliniat) de a documenta respectarea principiului deplinei concurențe în cadrul tranzacțiilor identificate în cadrul grupului. Dosarul prezentat reprezintă în fapt o chestiune conceptuală, generală, la nivel de grup, din care rezultă modul de organizare a diverselor centre de dezvoltare și cercetare, acțiunile întreprinse de Grup pentru a îmbunătăți activitatea de producție, de marketing, fără nicio referire la modul în care S.C. X S.A. a beneficiat de experiența acumulată de Grup și pentru care a plătit redevența», organele de inspecție fiscală concluzionând că:*

*« În concluzie, din analiza documentelor existente la contribuabil și a raportului pus la dispoziția organului de control ca răspuns la solicitarea din Nota explicativă, echipa de inspecție fiscală nu a putut identifica modul în care Titularul a pus la dispoziția Licențiatului (S.C. X S.A.) expertiza pentru care acesta a plătit redevența.»*

nu poate reprezenta o analiză proprie și aprofundată a circumstanțelor raporturilor economice derulate între cele două părți, de natură să ducă la calificarea transferul know-how-ului și plățile efectuate drept redevențe.

Nu pot fi reținute în totalitate nici precizările și constatările organelor de inspecție fiscală, cu privire la:

**a) constatările organului fiscal referitoare la faptul că X a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu servicii de management, marketing, pregătirea personalului, achiziții de licențe ICT, etc, atât de la furnizori interni, cât și externi, în condițiile în care petenta susține că, așa cum este ilustrat în cadrul “Documentului principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how-ul”, document ce a fost prezentat echipei de control, petenta precizează că:**

- la nivel de grup există echipe care dezvoltă concepte și produse globale și care

supraveghează echipele responsabile pentru implementarea acestora în cadrul companiilor locale. Astfel, societățile locale pot suporta costuri suplimentare pentru a utiliza cunoștințele furnizate de către departamentul R&D al grupului. De exemplu, conceptele de “sănătos”, sau “din natură direct în pahar” se regăsesc și în produsele X - lapte bio, lapte din inima Ardealului, etc.

- majoritatea campaniilor de marketing sunt dezvoltate la nivel central, conceptele globale de marketing sunt elaborate la nivel central și executate la nivel local. Cu toate că denumirile mărcilor locale pot fi diferite, conceptul din spatele mărcilor este introdus la nivel global și, astfel, similar în întreaga lume. Totuși, execuția și introducerea conceptelor de marketing dezvoltate la nivel central poate aduce costuri pentru societatea locală. Aceste cheltuieli de implementare locală sunt suportate de către societatea locală, întrucât aceasta beneficiază de veniturile potențiale.

Prin urmare, este evident că redevențele se plătesc pentru a avea acces la know-how, însă exploatarea acestuia în cadrul companiilor locale implică costuri privind implementarea practică. Din acest motiv, X a apelat la furnizori de servicii diverse (marketing, training, etc.), care nu exclud know-how-ul, ci, din contră, îl completează și îi facilitează implementarea;

**b) constatările organului fiscal referitoare la faptul că, în perioada analizată, cheltuielile privind activitatea profesională a celor trei companii locale ale Grupului SA) sunt împărțite între respectivele entități,**

**în condițiile în care petenta susține că, așa cum a fost demonstrat mai sus, know-how-ul dezvoltat la nivel de grup se aplică în toate fazele procesului de producție (“de la fermă la raft”) și în toate activitățile operaționale, nu doar la nivel de management. Prin urmare, de acest know-how nu beneficiază doar managerii (care, într-adevăr, sunt comuni celor trei companii locale și își exercită cunoștințele simultan la nivelul acestora), ci întreg personalul operațional;**

**c) constatările organelor fiscale cu privire la faptul că X este o firmă cu tradiție în producția și comercializarea produselor lactate, care, la momentul preluării sale de către grupul olandez, deținea cunoștințe tehnice (informații, experiență, rețete, procese etc.) necesare obiectului său de activitate “de mai bine de 105 ani”,**

**în condițiile în care petenta susține că, indiferent de tradiția Societății în materie de produse lactate, nu poate fi ignorat faptul evident al evoluției tehnologice, chiar și în domeniul producerii produselor lactate și necesitatea imperioasă a alinierii standardelor tradiționale de producție specifice practicate de Societate cu tendințele și cele mai noi tehnologii actuale. Astfel, este de neconceput ca organul fiscal să aprecieze că procedeele și metodele de fabricare a laptelui sunt aceleași cu cele care existau în urmă cu 105 ani, această abordare fiind vădit netemeinică întrucât lipsa implementării noilor tehnologii ar conduce în mod inevitabil la creșterea costurilor de producție și scăderea eficienței activității comerciale a Societății, ceea ce s-ar traduce în pierderea competitivității și ar putea culmina cu încetarea activității de producție a X.**

Petenta susține că, așa cum este ilustrat în cadrul “Documentului principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how-ul”, document ce a fost prezentat echipei de control, conform strategiei de marketing globale, în măsura în care există mărci locale specifice (cum este cazul mărcii “X”), se va păstra cultura tipică de marcă, dar

aceasta va fi dezvoltată prin valorificarea conceptelor globale. Astfel, conceptele globale de marketing se aplică mărcilor locale.

Chiar dacă se păstrează denumirea specifică locală a mărcii, restul strategiei de marcă, inclusiv formula produsului, ambalare, abordarea pe piață și strategia de promovare vor fi în concordanță cu conceptul global. Aceste concepte sunt ilustrate din plin de strategia de marcă a X în România,

având în vedere faptul că, așa cum s-a reținut și mai sus, pentru calificarea naturii sumelor plătite este nevoie de o analiză aprofundată a cadrului contractual dintre părțile implicate și a conținutului efectiv al obiectelor contractelor încheiate, a sumelor facturate prin raportare la întreaga documentație adecvată ce dovedește:

- fie transferul know-how-ului și implementarea lui prin terți,
- fie dacă vânzătorul a presta el însuși serviciul în baza cunoștințelor și informațiilor sale, fără a se obliga să le transfere cumpărătorului,

cu luarea în considerare tuturor documentelor relevante în speță – rapoarte, studii, situații de lucrări, buletine de lucru, etc., astfel încât să se poată concluziona că vânzătorul a transferat informații și cunoștințe de natura know-how-ului sau vânzătorul a presta el însuși serviciul în baza cunoștințelor și informațiilor sale, fără a se obliga să le transfere cumpărătorului.

Astfel trebuie reținut și aspectul că orice activitate complexă desfășurată de o companie de genul X, necesită aplicarea unor proceduri tehnice complexe, care impun utilizarea unor echipamente moderne și specializate, necesită un know-how specific și apare astfel o concluzie clară că producerea unor bunuri de larg consum într-o activitate de o asemenea anvergură este indispensabilă de utilizarea și exploatarea echipamentelor tehnologice.

Rezultă că implementarea unui know-how specific activității societății nu trebuie confundată sau asimilată cu o simplă prestare a unor servicii de către terți, eventualele servicii de implementarea a know-how-ului trebuie privite ca un element accesoriu, separat și necesar al implementării know-how-ului specific.

În concluzie, trebuie reținut și aspectul că organele de inspecție fiscală au considerat cheltuiala cu redevența pentru know-how că este o cheltuială a cărei necesitate în scopul realizării de venituri nu a fost justificată și nici transferul propriu-zis a know-how nu a fost demonstrat cu documente de către societate, prin urmare cheltuiala a fost considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil, deși organele de inspecție fiscală prin referatul nr. ... / ....2015 cu propuneri de soluționare a contestației nu au pus la îndoială realitatea prestării serviciilor, confirmat și de faptul că în speță nu au fost sesizate organele de urmărire penală, așa cum rezultă din referat.

De asemenea, în susținerea contestației petenta a prezentat Exemple de proiecte prin care s-a materializat efectiv know-how-ul la nivelul X și modalitatea de transfer a know-how-ului considerând că este important de subliniat faptul că mai toate proiectele de transfer de know-how desfășurate de Y Olanda au fost derulate în beneficiul tuturor companiilor din grupul Y existente în România. Astfel, petenta a detaliat următoarele proiecte:

1. Proiect World Class Operations Management (“WCOM”);
2. Proiect Reshape;
3. Programe de instruire;



4. Proiectul Project Portofolio Management (“PPM”);
5. Proiecte privind calitatea;
6. Proiecte privind planificarea vânzărilor și operațiunilor - proiect derulat de divizia de vânzări și operațiuni (S&OP);
7. Proiecte privind Dezvoltarea clienților și Marketingul cumpărătorului (CDSM - Customer Development and Shopper Marketing);
8. Proiecte privind managementul de risc;
9. Alte proiecte și activități operaționale prin care este realizat transferul de know-how;

Mai multe detalii cu privire la aceste proiecte, precum și documentația aferentă transferului de know-how de la Y... B... către Societate în cadrul acestor proiecte se regăsesc în Anexa nr.3 atașată contestației, intitulată “X- Raportul de analiza a documentației aferente transferului de know-how”.

Petenta reiterează faptul că în Anexa nr.3 la contestație, au fost pusă la dispoziție, nu doar analiza documentației aferente proiectelor mai sus indicate, ci mare parte din documentația ce demonstrează fără îndoială realitatea și transferul efectiv de know-how în perioada supusă inspecției fiscale, în beneficiul societății.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea în susținerea contestației anexează 5 bibliorafuri de documente, din care Anexa nr. 3 conține 4 bibliorafuri de documente prin care petenta susține că demonstrează necesitatea și transferul de know-how.

Astfel, din analiza documentației atașate contestației, reiese că este formată din 7 anexe și un CD-rom conținând parte din corespondența electronică desfășurată între Societate și Y Olanda cu privire la transferul de know-how, și anume:

- Anexa 1 – Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... / ...2015, Decizie de impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, Raportul de inspecție fiscală nr. F-BN 139/12.06.2015 comunicate Societății la data de 22 iunie 2015;

- Anexa 2 – Calculul obligațiilor fiscale contestate de Societate (recalcularea accesoriilor aferente sumelor principale contestate de Societate);

- Anexa 3 – X – Raportul de analiză a documentației aferente transferului de know-how intra-grup, care conține :

Atașamentul 1 la anexa 3 – Documentul principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how-ul;

Atașamentul 2 la anexa 3 – Documentația aferente transferului de know-how în cadrul proiectului World Class Operations Management (“WCOM”);

Atașamentul 3 la anexa 3 – Documentația aferente transferului de know-how în cadrul proiectului Reshape;

Atașamentul 4 la anexa 3 – Documentația aferente transferului de know-how în cadrul proiectului Project Portofolio Management (“PPM”);

Atașamentul 5 la anexa 3 – Documentația aferente transferului de know-how în cadrul proiectelor privind controlul calității derulate în cadrul Societății;

Atașamentul 6 la anexa 3 – Documentația aferente transferului de know-how în cadrul proiectelor privind planificarea vânzărilor și operațiunilor - proiect derulat de divizia de vânzări și operațiuni (S&OP);

Atașamentul 7 la anexa 3 – Documentația aferente transferului de know-how

în cadrul proiectelor privind Dezvoltarea clienților și Marketingul cumpărătorului (CDSM Customer Development and Shopper Marketing);

Atașamentul 8 la anexa 3 – Documentația aferente transferului de know-how în cadrul proiectelor privind managementul de risc;

Atașamentul 9 la anexa 3 – Documentația aferente transferului de know-how în cadrul altor proiecte; (alte proiecte și activități operaționale prin care este realizat transferul de know-how, Footprint Study 2010, Cost To Serve, Competitor profit estimate, IFT Business Case);

- Anexa 4 – Documentul principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how-ul;
- Anexa 5 – Cauzele CJUE C-95/07 și C-96/07 ;
- Anexa 6 – Decizia nr. 684/2013 din jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție din România, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal;
- Anexa 7 – Contract de licență a mărcii de fabricație încheiat între Societate și Y... B... B....
- CD-rom – CD-ul conține o parte din corespondența electronică desfășurată între Societate și Y Olanda în perioada supusă inspecției fiscale cu privire la transferul de know-how;

CD-ul conține 8 foldere, structurate astfel:

1. CDSM
2. Other Projects
3. PPM
4. Quality
5. Reshape
6. Risk Management
7. S&OP
8. WCOM

1. Folderul CDSM conține un fișier:
2. Folderul Other Projects, conține un număr de 31 de fișiere:
3. Folderul PPM, conține un număr de 11 de fișiere:
4. Folderul Quality, conține un număr de 9 de fișiere:
5. Folderul Reshape, conține un număr de 12 de fișiere:
6. Folderul Risk Management, conține un număr de 4 de fișiere:
7. Folderul S&OP, conține un număr de 4 de fișiere:
8. Folderul WCOM, conține un număr de 2 de fișiere:

Față de cele menționate și documentele enumerate mai sus, A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin referatul privind propunerile de soluționare a contestației nr. .../...2015, au precizat că în opisul la contestația depusă, contestatarul menționează că a atașat în anexa nr.3 documentația aferenta transferului de know-how de la Frieland Brands B.V. Olanda, organele de inspecție fiscală menționând că toate aceste documente sunt prezentate în limba engleză, nefiind traduse și în limba română, așa cum este prevăzut la art.8 alin.(1) și (2) din O.G. nr. 92/2003.

Însă, având în vedere susținerile și documentele prezentate de contestatară la contestația formulată, în virtutea rolului activ, reglementat la art. 7 Cod procedură fiscală, organele de inspecție fiscală, ținând cont de prevederile art.64 - 65 din O.G.

nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

„Art.64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*

Art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

coroborate cu prevederile art.8 alin.(1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ (1) Limba oficială în administrația fiscală este limba română.

(2) Dacă la organele fiscale se depun petiții, documente justificative, certificate sau alte înscrisuri într-o limbă străină, organele fiscale vor solicita ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați”

ar fi trebuit să solicite ca documentele depuse la contestație să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați, și asupra lor să se pronunțe prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Astfel, trebuie reținut faptul că A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin referatul privind propunerile de soluționare a contestației nr. .../...2015, s-au limitat doar la precizarea că la contestația depusă, contestatarul a atașat documentația aferentă transferului de know-how de la Frieland Brands B.V. Olanda, toate aceste documente sunt prezentate în limba engleză, nefiind traduse și în limba română, fără însă a solicita ca documentele depuse la contestație să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați, și fără ca prin referatul nr. .../...2015 privind propunerile de soluționare a contestației să procedeze la o analiză temeinică a documentelor anexate de societate la contestație și să se pronunțe cu privire la aceste documente.

În ceea ce privește constatarea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia:

« În conformitate cu art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, potrivit căruia sunt nedeductibile [...]. Potrivit pct.48 din H.G. nr.44/2004 Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, 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.

*La solicitarea echipei de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat nici un document sau alte materiale care să ateste prestarea efectivă a serviciilor de know-how și necesitatea efectuării cheltuielilor cu acestea, cheltuieli înregistrate lunar în baza facturilor emise de Y... B... B... Olanda»,*

în condițiile în care, chiar organele de inspecție fiscală au reținut faptul că:

- din documentul transmis prin poștă având ca titlu “Document principal de stabilire a prețurilor de transfer pentru acordarea licențelor privind mărcile comerciale și know-how” reiese că acesta furnizează doar informații generale, fără a prezenta informații concrete și concludente cu privire la modul cum se realizează transmiterea efectivă a acordului de licențiere expertiză în domeniul know-how acordat de societatea olandeză către S.C. X S.A. ...;

- deși între cele două societăți există încheiat un contract care prevede plata unei redevențe de 2% aplicat asupra valorii nete din vânzarea tuturor produselor finite fabricate de S.C. X S.A. indiferent de brand,

concluzionând că societatea verificată nu a putut dovedi cu documente legale modalitatea prin care i-a fost pusă la dispoziție expertiza (know-how) și în ce s-a concretizat efectiv acesta. Prin documentația prezentată, societatea verificată nu a putut dovedi nici necesitatea și nici prestarea efectivă a serviciilor (know-how) pentru care a fost achitată redevența,

organele de soluționare a contestației rețin că, într-adevăr, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se referă la justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin documentele mai sus menționate, însă având în vedere sintagma „sau orice alte materiale corespunzătoare” rezultă că legiuitorul a lăsat la latitudinea contribuabililor să stabilească ce documente se impun a fi întocmite în funcție de natura cheltuielilor, de specificul activității, astfel că organele de inspecție fiscală aveau obligația să verifice și să analizeze toate documentele prezentate de societate, necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Mai mult, potrivit art.49 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 28.02.2014:

*„(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.”*

Prin urmare, în temeiul art.49 alin.(1), organul de soluționare a contestației reține, astfel că este eronată precizarea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia: *„societatea verificată nu a putut dovedi cu documente legale modalitatea prin care i-a fost pusă la dispoziție expertiza (know-how)”*, atâta timp cât prevederea invocată confirmă faptul că orice element de fapt, mijloc material de probă, care nu este interzis de lege, și care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale constituie probă, în concordanță cu sintagma *„constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale”*, probe care ar putea justifica necesitatea achiziționării de know-how, indispensabil în vederea desfășurării și dezvoltării unei activități atât de complexe.

Chiar și echipa de inspecție fiscală nu a precizat prin ce documente s-ar fi putut justifica necesitatea achiziționării know-how-ului, atâta timp cât documentele enumerate în raportul de inspecție fiscală, respectiv: situații de lucrări, studii de fezabilitate etc., nu sunt în concordanță cu natura achiziției de know-how, fiind incidente pentru justificarea unor prestări de servicii.

În consecință, într-adevăr pentru a admite deductibilitatea cheltuielilor

aferente know-how-ului, se impune prezentarea de probe care să facă dovada achiziției de know-how, dar și a legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului. Însă, având în vedere mare diversitate a serviciilor, legea fiscală, inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că know-how-ul a fost transmis efectiv și a fost necesar în vederea desfășurării și dezvoltării activității X.

În speță, având în vedere cele reținute mai sus, trebuie avute în vedere și prevederile O.G. nr. 92 / 2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Normelor metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 1050 / 2004, precizează:

„Art.6 Exercițarea dreptului de apreciere

*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

ART. 7 Rolul activ

*(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

*(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*

*(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.*

*(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

*(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.*

Art.49 Mijloace de probă

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

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;*

*d) efectuarea de cercetări la fața locului.*

*(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.*

Art.64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*

Art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

#### Art.94

(1) Inspecția are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse [...].

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin.(2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...]

#### Norme metodologice:

„91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală.”

#### Art.105 Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

#### Art.109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.”

#### Norme metodologice:

„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și

*evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Conform normelor legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul sau activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Aceasta implică examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Față de dispozițiile legale relevante ce guvernează inspecția fiscală se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a prevederilor contractuale și a modului de derulare faptică a operațiunilor pentru a determina natura sumei plătite de X către societatea nerezidentă olandeză, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Această analiză era cu atât mai mult justificată, cu cât chiar organele de inspecție fiscală au încadrată plata know-how-ului în categoria redevențelor, neputând fi asimilate unor prestări de servicii, în lipsa oricărei analize asupra tranzacției modului de transmitere a know-how-ului.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, din elementele existente la dosarul contestației reies aspecte contradictorii, documentele existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația petentei. Având în vedere cele prezentate anterior, organul de soluționare nu se poate pronunța cu certitudine asupra bazei de impozitare sau dacă s-au respectat prevederile legale care reglementează modul de înregistrare în evidența contabilă, fiind limpede că în speță, în raport de susținerile petentei, constatările organelor de inspecție fiscală și de probatoriul din dosar, consecințele contabile asupra bazei de impozitare nu au fost delimitate și cuantificate cu certitudine.

În concluzie, nu se poate antama fondul cauzei referitor la acest capăt de cerere, starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată, iar baza de

impunere nefiind certă, astfel că se impune o reanalizare a situației de fapt.

Astfel, D.G.R.F.P. Timișoara va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“ART. 216 Soluții asupra contestației*

*(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,*

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, prin O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

*„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. ...”,*

coroborate cu H.G. nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

*102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”*

În consecință, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - BN .../...2015, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozit pe profit,

urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**III.2. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, cauza dedusă judecătii este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care, din susținerile**



**petentei și constatările organelor de inspecție fiscală rezultă aspecte contradictorii, iar documentele existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația petentei.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.12.2008 - 28.02.2014, societatea a înregistrat în contabilitate facturile emise de Y... B... B... Olanda reprezentând contravaloare redevență în baza Acordului de licențiere expertiză în valoare totală de ... euro, respectiv ... lei, așa cum reiese din Anexa nr.32 la raportul de inspecție fiscală. Achiziția intracomunitară de servicii constând în redevența plătită pentru know-how este operațiune impozabilă, care are locul prestării în România, potrivit art.133 din Codul Fiscal.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că societatea verificată a respectat prevederile legale în vigoare și a considerat că locul prestării de servicii pentru redevența facturată de Y... B... B... este în România și că ea este persona obligată la plata taxei pentru această operațiune taxabilă în România (conform art.150 alin.(1) lit.b) din Codul Fiscal, până la data de 01.01.2010, iar începând cu această dată conform art.150 alin.(2) și a efectuat plata taxei potrivit art.157 alin.(2) din Codul Fiscal.

Înregistrarea taxei de către cumpărător, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator potrivit pct.82 alin.(4) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal. Prevederile acestui aliniat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că societatea verificată pentru a avea drept de deducere la TVA-ul aferent facturilor emise de Y... B... B... trebuia ca: "*serviciul să fi fost efectiv prestat în beneficiul său*", respectiv know-how-ul să îi fi fost transferat întradevăr de către Titular, așa cum se precizează în Acordul de licențiere expertiză.

De asemenea organele de inspecție fiscală au menționat faptul că societatea nu face dovada că serviciile prestate sunt destinate operațiunilor taxabile ale contribuabilului, echipa de inspecție fiscală constatând că societatea verificată nu a putut dovedi transferul de expertiză, realitatea obiectului Acordului pentru care se plătește redevența, neexistând niciun document care să ateste acest transfer, nici la data prestării serviciului și nici ulterior, cu excepția Raportului prezentat care prezintă un cadru general.

Pe de altă parte organele de inspecție menționează faptul că există o multitudinea de servicii la care S.C. X S.A. a apelat atunci când avea nevoie de ele pentru operațiunile impozabile desfășurate, achiziții la care societatea și-a dedus TVA, iar echipa de inspecție fiscală îi recunoaște acest drept la deducere.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a aplicat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal, și nu a acordat drept de deducere a TVA-ului în sumă de ... lei aferentă redevenței din facturile emise de Y... B... B... Olanda, în perioada decembrie 2008 - februarie 2014.

Petenta consideră nelegală și neîntemeiată decizia organelor de control de a refuza dreptul de deducere a TVA aferentă transferului de know-how achiziționat de

Societate conform contractului încheiat cu Y... B... B... Olanda, întrucât aceasta îndeplinește toate condițiile impuse de Titlul VI “Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal:

- potrivit cadrului legal relevant în speță (Titlul VI din Codul fiscal) Societatea are dreptul să deducă TVA aferentă cheltuielilor achiziționate, în conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal;
- pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, pentru taxa datorată sau achitată, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) / art. 155 alin. (19) (în funcție de perioada analizată) din Codul fiscal;
- în ceea ce privește justificarea deducerii TVA, în conformitate cu prevederile pct.46 alin.(1) din Normele metodologice, aceasta se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) / art. 155 alin.(19) din Codul fiscal.

Petenta precizează însă că îndeplinirea condițiilor formale nu a fost contestată de organele de control, motiv pentru care în cuprinsul contestației se va limita în a demonstra că Societatea îndeplinește și condițiile de substanță în vederea exercitării dreptului de deducere.

Întrucât echipa de inspecție fiscală a menționat că Societatea nu a putut demonstra transferul propriu-zis de know-how de la Y... B... B... Olanda și că, în paralel, a achiziționat de la diverși terți servicii de natura similară know-how-ului pentru care există un Acord de licență în baza căruia trebuia să primească know-how de la entitatea olandeză, petenta susține că Societatea a îndeplinit și condițiile de substanță în vederea exercitării dreptului de deducere, fiind astfel îndreptățită să i se recunoască dreptul de deducere a TVA înregistrată de Societate.

Legislația TVA cataloghează transferul de know-how ca fiind o prestare de servicii, în sensul taxei, respectiv o operațiune taxabilă, care deschide totodată dreptul de deducere a TVA.

Din perspectiva tratamentului fiscal aplicabil, în situația în care transferul de know-how are loc între persoane impozabile stabilite și înregistrate în țări diferite, așa cum este cazul în speță supusă analize, sunt aplicabile regulile generale cu privire la locul prestării, prevăzute la art.133 alin.(2) din Codul fiscal, potrivit cărora, locul prestării este la beneficiarul persoana impozabilă, în cazul de față, în România.

Mai departe, potrivit dispozițiilor legale, intră în sarcina beneficiarului să efectueze plata TVA - prin mecanismul taxării inverse, potrivit art.150 alin.(6) coroborat cu art.157 alin.(2) din Codul fiscal. Mecanismul taxării inverse presupune plata TVA de către beneficiar, coroborat cu deducerea concomitentă a taxei de către acesta, în limitele condițiilor de deducere a TVA exprimate la art.145 - 146 din Codul fiscal.

Așa cum a aratat anterior în contestație, petenta susține că noțiunea de know-how este foarte cuprinzătoare și totodată intangibilă, reprezentând orice cunoștințe (cum ar fi cele de natură tehnică, de management, marketing etc) relevante în derularea unei anume activități. Aceste cunoștințe pot fi transmise prin orice

modalitate permisă de tehnologia prezentă, atât în formă scrisă, dar și în formă orală. Contractele de furnizare de know-how vizează informații preexistente sau furnizarea de informații după dezvoltarea sau crearea acestora și include prevederi specifice legate de confidențialitatea informațiilor respective. Aceste informații preexistente este posibil să fie acumulate de titularul de know-how în perioade lungi de timp, ca urmare a muncii în multiple proiecte, iar timpul alocat obținerii acestora devine foarte greu cuantificabil în perioada curentă.

În ceea ce privește legislația fiscală (locală și europeană) de TVA, aceasta împarte operațiunile ca făcând parte din sfera de aplicare a TVA (taxabile sau scutite) sau ca situându-se în afara sferei de aplicare a acestei taxe (nu se supun taxei). Referitor la prima categorie de operațiuni, legislația specifică împarte operațiunile în două mari categorii: livrări de bunuri și prestări de servicii. Orice operațiune supusă TVA trebuie, în mod obligatoriu, încadrată în una din cele două categorii. Nicio altă încadrare nu este posibilă. Legiuitorul redă definiția livrării de bunuri, iar tot ceea ce nu se încadrează în categoria livrărilor de bunuri, intră în mod automat în sfera serviciilor, potrivit art.129 din Codul fiscal: *“se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, în sensul art. 128”*.

Cum, în mod evident, transferul de know-how nu poate reprezenta o livrare de bunuri, el a fost inevitabil încadrat în sfera prestărilor de servicii. Astfel, potrivit art.129 alin.(3) lit.b) din Codul Fiscal: *“Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt: (...)*

*b) cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare(...)”*

Aceasta catalogare a transferului de know-how, strict pentru scopuri de TVA, de prestare de servicii, nu conferă în mod automat transferului de know-how caracteristicile generale ale unui serviciu standard, prestat de un prestator către un beneficiar, și care poate fi ușor cuantificat și justificat prin anumite documente general valabile și acceptate inclusiv din perspectiva fiscală.

Petenta subliniază astfel că, deși din perspectivă de TVA, transferul de know-how este încadrat ca fiind o prestare de servicii în sensul taxei, analizat totuși în mod obiectiv, comercial, substanțial, nu se poate vorbi de o prestare clasică de servicii, cum ar fi de exemplu construcția unei case sau repararea unui bun (facil a fi documentate), sau serviciile de arhitectură ce se concretizează într-un plan arhitectural, sau servicii de evaluare, materializate într-un raport de evaluare cuprinzând diverse metodei formule specifice utilizate și care conduc, în mod logic, la o concluzie, sau servicii juridice, concretizate, de exemplu, în redactarea unui document legal, ori servicii notariale materializate, spre exemplu, în legalizarea / autentificare a unui înscris, ori servicii de transport, măsurabile în numărul de kilometri parcurși etc, ci de o comunicare de cunoștințe / informații / formule, etc., deci de un transfer de active necorporale / intangibile, dificil a fi cuantificate sau exprimate pe documente standardizate.

Așadar, la examinarea documentației aferente transferului de know-how, în mod obiectiv, petenta consideră că trebuie să se țină seama de caracteristicile comerciale ale acestuia, așa cum s-a reliefat la secțiunea **I.2.1.** din contestație, iar în vederea justificării substanței transferului de know-how achiziționat de la Y... B...

B... Olanda, în Anexa nr.3, Societatea a redactat un raport ce conține o descriere detaliată a naturii know-how-ului obținut de Societate de la entitatea olandeză și documentele aferente transferului de know-how.

Astfel, în opinia petentei, întrucât din întreg conținutul raportului de inspecție fiscală rezultă faptul că echipa de control a tratat transferul de know-how ca fiind echivalent cu serviciile standard (intra-grup sau de la terți) de natura IT, marketing, resurse umane, etc., ce sunt în mod uzual achiziționate de orice companie. Sunt necesare clarificări absolut necesare:

- această confuzie, cu privire la natura transferului de know-how raportat la servicii pe diverse domenii (i.e. IT, resurse umane, marketing etc.) reprezintă cauza principală care a condus echipa de control la concluzia că Societatea nu a putut proba necesitatea și transferul efectiv de know-how, or potrivit Acordului de licențiere expertiză (know-how), care a stat la baza transferului de know-how aferent căruia echipa de control a refuzat Societății dreptul de deducere a TVA, respectiv conform articolului 4.3 din Acord, se menționează următoarele:

“Prestarea de servicii de către Titular în favoarea Licențiatului SE EXCLUDE în mod explicit din prezentul Acord.”

“Redevența NU INCLUDE nicio compensație pentru SERVICIILE prestate de către Titular în favoarea Licențiatului. Pentru servicii, părțile vor conveni costurile aferente în prealabil.”, toate facturile emise de Y... B... B... Olanda către Societate au fost pentru transferul de know-how efectuat de către entitatea olandeză în beneficiul celei române și nu pentru servicii intra-grup ;

- conform Acordului semnat între părți, expertiza (know-how-ul) este definită după cum urmează :

*“toate cunoștințele, informațiile tehnice, experiența, datele, metodele, procesele, abilitățile practice, expertiză și tehnicile legate de:*

(i) *Producția, procesarea, ambalarea, marketingul, distribuția și vânzarea produselor în teritoriu (“Activități legate de produse);*

(ii) *Procesele comerciale aferente tuturor etapelor din industria lactatelor și băuturilor, inclusiv, dar fără limitare de marketing, precum și managementul lanțului de distribuție, resurse umane, siguranța alimentelor, lactate, finanțe, activități operaționale și de mediu, inovație și cercetare și ICT (“Procesele de afaceri”),*

*după cum sunt acestea concretizate, inter alia, în formule, rețete, modele, planuri, documente, software, desene, manual, politici, instrucțiuni, principii directe, programe de training, standarde, bune practici, workshopuri, baze de date, fișe tehnice și orice alte materiale și principii directe (scrise sau orale) care se află în posesia sau sub controlul titularului și pe care titularul le poate pune la dispoziția licențiatului fără a-și încălca obligațiile și angajamentele față de alte persoane [...]*”, iar Anexa 1 din Acord include numeroasele modalități prin care a fost transferat efectiv know-how-ul către Societate, descrierea activităților din Anexa 1 la Acord (i.e. marketing și vânzări, managementul lanțului de aprovizionare, resurse umane) indică faptul că know-how-ul este transferat în mod continuu către X, fiind un element fără de care activitatea de afaceri a X nu s-ar fi putut desfășura în condiții normale în România;

- potrivit Acordului, petenta amintește câteva exemple de astfel de materializări ale know-how-ului la nivelul X: know-how privind operațiunile (manuale și proceduri

ISO, instrucțiuni de depozitare, metode de test, formulele produselor, rețetele), know-how privind marketingul și vânzările (viziuni ale brandului, strategie, principii directoare, baze de date, planuri de acțiune privind clienții), know-how privind managementul lanțului de aprovizionare (programe și proceduri, instrumente de auto-evaluare, sisteme și instrumente ICT, echipe de facilitare), know-how privind resursele umane (programe de dezvoltare, planificare succesiunii, training-uri, structuri IT de susținere a proiectelor de resurse umane), know-how privind finanțele (instrumente de colectare și plată, diverse politici), know-how privind consilierea, dezvoltare și cercetare, etc.

- toate aceste elemente de know-how au fost efectiv transferate către X, prin diverse proiecte derulate la nivelul Societății în perioada supusă inspecției fiscale, așa cum au fost detaliate în cuprinsul contestației, în secțiunea “*Exemple de proiecte prin care s-a materializat know-how-ul la nivelul X*”, secțiune inclusă la capitolul alocat impozitului pe profit din contestație și demonstrate prin documentația atașată în Anexa nr.3 chiar dacă, la momentul încheierii inspecției fiscale, Societatea nu a putut prezenta toate aceste documente, anexate la contestație, petenta menționează că X deține numeroase documente prin care autoritățile fiscale pot identifica transferul efectiv de know-how.

Referitor la faptul că echipa de inspecție fiscală a constatat faptul ca Societatea a achiziționat în perioada verificată diverse servicii de la furnizori locali și intra-comunitari, servicii similare celor incluse în Acordul de licențiere expertiza (know-how). Totodată, organele fiscale au recunoscut dreptul de deducere al TVA aferentă acestor servicii achiziționate, însă au concluzionat ca urmare achiziției acestor servicii, nu se mai justifică necesitatea transferului de know-how de la Y... B... B... Olanda, petenta susține că pentru a demonstra că serviciile respective, ce pot părea într-adevăr la o primă vedere ca fiind apropiate ca natura cu transferul de know-how de la Y... B... B..., sunt servicii distincte și separate, necesare Societății, fără de care aceasta nu și-ar fi putut desfășura activitățile de afaceri.

De asemenea trebuie reținut și faptul că, potrivit Acordului încheiat, pentru accesarea și utilizarea know-how-ului, X achită o sumă de 2% din prețul facturat aferent produselor vândute. Această sumă este menționată în Acord că reprezintă o “redevență”. Astfel, redevența agreată în Acord reprezintă un procent fix (2%), plătit în fiecare lună, care reflectă “prețul” cumulat al întregului volum de transfer de know-how realizat de entitatea olandeză în beneficiul Societății. Petenta susține că, baza de impozitare a TVA (redevența plătită de Societate entității olandeze) nu poate fi contestată de echipa de control, ea fiind clar exprimată în Acord, rezultă faptul că suma TVA colectată și concomitent dedusă de Societate, prin mecanismul taxării inverse, a fost corect calculată de aceasta, raportat la baza de impozitare.

Mai mult, trebuie reținută și susținerea petentei că, în situația ipotetică în care s-ar accepta că transferul de know-how nu a existat (așa cum se susține în RIF), consecința ar fi că nu există o operațiune în sfera TVA și deci nu există nici obligația de colectare a TVA. Față de o astfel de abordare, acceptând-o doar la nivel ipotetic, pentru a putea duce această analiză teoretică la o concluzie din perspectiva impactului pe TVA și deci doar pentru a putea expune consecința legală a unei astfel de susțineri, petenta consideră relevante următoarele argumente:

- în conformitate cu prevederile art.126 din Codul fiscal, livrările de bunuri și

prestările de servicii prevăzute la art. 128 și 129 din Codul fiscal sunt subiect de TVA în România numai dacă, în conformitate cu prevederile titlului VI din Codul fiscal, se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

d) *livrarea/prestarea este efectuată de către o persoană impozabilă prevăzută la art.127 din Codul fiscal care acționează ca atare,*

e) *locul livrării prestării se consideră a fi în România și*

f) *operațiunile sunt prevăzute la art.128-131 din Codul fiscal și nu sunt scutite de TVA (cu sau fără drept de deducere) conform prevederilor Codului Fiscal.*

- mai concret, alin.(1) al art.126 din Codul Fiscal “Operațiuni impozabile” precizează următoarele :

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

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

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

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

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

- așadar, în sensul dispozițiilor art.126 alin.(1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România, dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) nu este îndeplinită.

- prin urmare, conform prevederilor art. 126 din Codul fiscal, numai livrările de bunuri, prestările de servicii, importurile și achizițiile intracomunitare cuprinse în sfera de aplicare a TVA, ce au loc sau sunt considerate a avea loc în România se cuprind în sfera de aplicare a TVA și ca atare se impozitează cu TVA în România, în cazul în care nu se aplică nicio scutire.

Cu alte cuvinte, dacă se decide ca o anumită operațiune, cum ar fi o prestare de servicii de natura unui transfer de know-how, nu există, acea operațiune inexistentă nu poate, în niciun caz, fi inclusă în sfera TVA. Așadar, în situația în care “beneficiarul” unei operațiuni inexistente ar fi dedus TVA aferentă acelei operațiuni, organul de control ar fi evident îndreptățit să refuze deducerea respectivei sume de TVA, însă, pe exact același raționament, nu ar trebui să impună colectare TVA.

Concluzionând, chiar dacă s-ar accepta, ipotetic, faptul susținut de echipa de control că transferul de know-how nu a existat, consecința legală ar fi că Societatea ar trebui să anuleze înregistrarea taxării inverse a TVA pe întreaga perioadă supusă controlului și deci nu s-ar pune problema colectării de TVA de către aceasta. Astfel, Societatea nu ar trebui să datoreze nicio sumă de TVA aferentă transferului de know-how prevăzut în Acord.

În drept, în speță sunt incidente prevederile din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu precizările H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, care arată:

- art.126 alin.(1) din Codul Fiscal:

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

- a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2). “

- art.129 din Codul fiscal:

“se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, în sensul art. 128”

- art.129 alin.(3) lit.b) din Codul Fiscal:

“Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt: (...)

b) cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare(...)”

- art.133 alin.(2) lit.g) punctul 3 din Codul Fiscal (în vigoare până la data de 01.01.2010):

“(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii: ...

3. transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;”

- art.133 alin.(2) din Codul Fiscal (în vigoare după data de 01.01.2010 - până la zi):

“(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice...”

- art.134 alin.(1) din Codul Fiscal:

„(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.”

- art.134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(7) din Codul Fiscal:

„(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

- art.145 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal:

“Art.145 – (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.a) din Codul Fiscal:

„Art.146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

- art.155 alin.(5) din Codul Fiscal:

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c)-f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153<sup>1</sup>, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării



sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile «scutit cu drept de deducere», «scutit fără drept de deducere», «neimpozabilă în România» sau, după caz, «neinclus în baza de impozitare»;

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea «taxare inversă» pentru operațiunile prevăzute la art. 160;

3. în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152<sup>1</sup> ori la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

4. dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152<sup>2</sup> sau la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”;

- art.155 alin.(19) din Codul Fiscal:

“Art.155 - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definiția bunurilor, în

cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea «autofaktură»;

l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;

m) în cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea «taxare inversă»;

n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea «regimul marjei - agenții de turism»;

o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile «regimul marjei - bunuri second-hand», «regimul marjei - opere de artă» sau «regimul marjei - obiecte de colecție și antichități», după caz;

p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea «TVA la încasare»;

r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune.”

- pct.46. alin.(1) din Normele metodologice a Codului Fiscal :

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

- art.157 alin.(2) din Codul Fiscal (în vigoare până la 01.01.2010):

“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 sau, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin.(1) lit.b )-g)”.

- art.157 alin.(2) (în vigoare începând cu data de 01.01.2010):

“ Prin excepție 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.(2) - (6).”*

*- pct.82 din Normele metodologice:*

*“82.(1) În sensul art. 160 alin. (5) din Codul fiscal, prin livrări de bunuri/prestări de servicii în interiorul țării se înțelege operațiunile realizate numai între persoane care sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, care au locul livrării sau locul prestării în România conform art. 132, respectiv art. 133 din Codul fiscal, și sunt operațiuni taxabile conform titlului VI din Codul fiscal.*

*(2) În sensul art. 160 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, prin alte unități care pot fi utilizate de operatori în conformitate cu Directiva 2003/87/CE se înțelege unitățile prevăzute la art. 3 lit. (m) și (n) din Directiva 2003/87/CE, cu modificările ulterioare.*

*(3) În cazul livrărilor de bunuri prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii emit facturi fără taxă și înscriu în aceste facturi o mențiune referitoare la faptul că au aplicat taxarea inversă. Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din punct de vedere contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.*

*(4) 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. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.*

*(5) Persoanele impozabile cu regim mixt care sunt beneficiari ai unor achiziții supuse taxării inverse, conform art. 160 din Codul fiscal, vor deduce taxa în decontul de taxă în limitele și în condițiile stabilite la art. 145, 145<sup>1</sup>, 146, 147 și 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.*

*(6) Furnizorii/Prestatorii care sunt persoane impozabile cu regim mixt vor lua în calculul pro rata, ca operațiuni taxabile, valoarea livrărilor/prestărilor pentru care au aplicat taxarea inversă.*

*(7) În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, organele de inspecție fiscală vor dispune măsuri pentru obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor prezentelor norme metodologice. În cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere că beneficiarul avea obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere. În cazul în care în cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală stabilesc că beneficiarul nu a colectat TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, obligând beneficiarul la plata acestei sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, furnizorii pot emite facturi de corecție cu semnul minus conform art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal în vederea regularizării taxei și restituirii acesteia către beneficiari. Facturile de corecție cu semnul minus emise de către furnizor nu se evidențiază în decontul de taxă al beneficiarului.”*

Totodată, trebuie reținut aspectul că motivul pentru care în cuprinsul contestației petenta s-a limita în a demonstra că Societatea îndeplinește și condițiile de substanță în vederea exercitării dreptului de deducere în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, a fost faptul că îndeplinirea condițiilor formale nu a fost contestată de organele de control, astfel că organul de soluționare a contestației reține că facturile au fost acceptate din punct de vedere al regimului taxării inverse, ceea ce presupune recunoașterea tranzacției, având în vedere că echipa de inspecție fiscală nu a identificat niciun element de natură să dovedească existența unui aranjament artificial, lipsit de realitate economică și efectuat cu unicul scop de a obține o facilitate fiscală.

Astfel, având în vedere cele expuse mai sus, respectiv prevederile legale citate, constatările organelor de inspecție fiscală, precum și susținerile contestatarei, în conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, 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 - art.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), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, art.150 alin.(2) - (6), prevederile art.150 din același act normativ, referitoare la persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România, precum și cele ale pct.82 alin.(3), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, 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, care prevăd că 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, iar 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.

Astfel, potrivit prevederilor legale citate în cauză, se reține că într-adevăr deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, în speță de servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond - serviciile achiziționate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului - și de formă - deținerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale -, iar obligația plății taxei pe valoarea adăugată de achiziționarea serviciilor în beneficiul persoanei impozabile căreia îi revine această obligație, or, potrivit celor consemnate de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, S.C. X S.A. nu a prezentat documente care să justifice utilizarea know-how-ului în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului, constatări ce intră în contradicție cu faptul că echipa de inspecție fiscală a menținut obligația plății taxei pe valoarea adăugată, respectiv taxa pe

valoarea adăugată colectată de societate.

Se reține că legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată permite anularea dreptului de deducere dacă organele de inspecție fiscală stabilesc în mod justificat că operațiunile derulate de persoanele impozabile în cauză nu sunt reale, însă în această situație nu se mai poate pune problema nici a menținerii taxei pe valoarea adăugată colectate, cu atât mai mult în cazul în care operațiunea a fost înregistrată prin mecanismul taxării inverse, în astfel de situații, în primul rând, trebuie stabilită cauza care a determinat plățile dintre cele două firme.

Deci, în situația în care operațiunile sunt considerate nereale, în speță transferul de know-how nu a existat, organul de inspecție fiscală trebuie să redea conținutul economic al tranzacției și să stabilească ce fel de operațiuni au generat fluxurile financiare dintre cele două societăți, cu toate consecințele aferente.

În speță, echipa de inspecție fiscală doar a constatat că societatea:

- nu face dovada că serviciile prestate sunt destinate operațiunilor taxabile ale contribuabilului,
- nu a putut dovedi transferul de expertiză, realitatea obiectului Acordului pentru care se plătește redevența, neexistând niciun document care să ateste acest transfer, nici la data prestării serviciului și nici ulterior, cu excepția Raportului prezentat care prezintă un cadru general.

Organul competent în soluționarea contestației reține că, într-adevăr, potrivit prevederilor legale mai sus citate, justificarea prestării efective a serviciilor se realizează prin documentele, însă având în vedere sintagma „*sau orice alte materiale corespunzătoare*” rezultă că legiuitorul a lăsat la latitudinea contribuabililor să stabilească ce documente se impun a fi întocmite în funcție de natura cheltuielilor, de specificul activității, astfel că organele de inspecție fiscală aveau obligația să verifice și să analizeze toate documentele prezentate de societate, necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, fără a se limita la o privire generală asupra documentelor.

Mai mult, potrivit art.49 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 28.02.2014:

„(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*”

Prin urmare, în temeiul art.49 alin.(1), organul de soluționare a contestației reține, astfel că este eronată precizarea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia: „*societatea verificată nu a putut dovedi cu documente legale modalitatea prin care i-a fost pusă la dispoziție expertiza (know-how)*”, atâta timp cât prevederea invocată confirmă faptul că orice element de fapt, mijloc material de probă, care nu este interzis de lege, și care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale constituie probă, în concordanță cu sintagma „*constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale*”, probe care conduc la justificarea necesității achiziționării de know-how, indispensabil în vederea desfășurării și dezvoltării unei activități atât de complexe.

Chiar și echipa de inspecție fiscală nu a precizat prin ce documente s-ar fi

putut justifica necesitatea achiziționării know-how-ului, atâta timp cât documentele enumerate în raportul de inspecție fiscală, respectiv: situații de lucrări, studii de fezabilitate etc., nu sunt în concordanță cu natura achiziției de know-how, fiind incidente pentru justificarea unor prestări de servicii, și nici într-un caz pentru transferul de know-how.

Mai mult, așa cum s-a reținut mai sus, la pct. **III.1.**, societatea în susținerea contestației anexează 5 bibliorafuri de documente, din care Anexa nr. 3 conține 4 bibliorafuri de documente prin care petenta susține că demonstrează necesitatea și transferul de know-how, documentației formată din 7 anexe și un CD-rom conținând parte din corespondența electronică desfășurată între Societate și Y Olanda cu privire la transferul de know-how.

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, coroborate cu cele menționate la pct. **III.1.**, precum și având în vedere documentele depuse de petentă, și întrucât organele de inspecție fiscală nu au înțeles să demonstreze de ce documentele depuse de petentă nu sunt de natura să probeze necesitatea achiziționării know-how, constatarea inspecției fiscale că transferul de know-how nu este necesar petentei nu este fundamentată sub aspect legal.

Astfel, din elementele existente la dosarul contestației reies aspecte contradictorii, documentele existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația petentei. Având în vedere cele prezentate anterior, organul de soluționare nu se poate pronunța cu certitudine asupra bazei de impozitare sau dacă s-au respectat prevederile legale care reglementează modul de înregistrare în evidența contabilă, fiind limpede că în speță, în raport de susținerile petentei, constatările organelor de inspecție fiscală și de probatoriu din dosar, consecințele contabile asupra bazei de impozitare nu au fost delimitate și cuantificate cu certitudine.

În concluzie, nu se poate lua o decizie completă și legală referitoare la acest capăt de cerere, starea de fapt fiscală nefiind clară și fidel determinată, iar baza de impunere nefiind certă, astfel că se impune o reanalizare a situației de fapt.

Astfel, D.G.R.F.P. Timișoara va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“ART. 216 Soluții asupra contestației*

*(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”*,

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, prin O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

*„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. ...”,

coroborate cu H.G. nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - BN .../...2015, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

### **III.3. Referitor la capătul de cerere privind contestația împotriva Dispoziției nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală**

emisă de A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se poate investi cu soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere în condițiile în care nu vizează o măsură de diminuare a pierderii fiscale stabilită prin Dispoziția de măsuri.

În fapt, prin Dispoziția nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se stabilesc impozite și taxe, nestabilindu-se măsură de diminuare a pierderii fiscale, în sarcina contribuabilului fiind dispusă doar Măsura nr.1.1.:

“Societatea va înregistra în evidența contabilă a sumelor stabilite suplimentar la TVA și impozit pe profit, precum și accesoriile aferente. De asemenea, societatea va proceda la întocmirea corectă a declarațiilor informative cod 349, actualizându-și baza de date cu codurile corecte ale partenerilor și va depune declarația informative cod 390 aferentă lunii mai 2010 cu codul corect de TVA pentru partenerul U... Olanda.”,

Petenta contestă măsura înregistrării în evidența contabilă a sumelor stabilite suplimentar la TVA și impozit pe profit, precum și accesoriile aferente.

În drept, sunt incidente prevederile art.209 din O.G. nr. 92 / 2003, care arată:

“ART. 209 Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și

*împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului ..., după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;...*

*(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente*”.

Întrucât cele stabilite în sarcina societății contestatoare prin Dispoziția nr. .../...2015 nu vizează o măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere aparține organului fiscal emitent al actului administrativ contestat, respectiv AJFP Bistrița – Năsăud.

Față de cele prezentate mai sus, pentru capătul de cerere referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției de măsuri nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală încheiată de către A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, contestația va fi soluționată de organul emitent.

### **Referitor la solicitarea petentei privind exonerarea de la plata obligațiilor fiscale în cuantum parțial de ... lei;**

În fapt, prin contestația formulată S.C. X S.A. a solicitat exonerarea de la plata obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în cuantum parțial de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozit pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

În drept, potrivit art.215 alin.(1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

*(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările ulterioare.*

*Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei.”*

Potrivit prevederilor art.14 alin.(1) și (2) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*“Suspendarea executării actului :*

*(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art.7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității*



*ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.*

*(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”*

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea S.C. X S.A. de exonerare de la plata obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, intră sub incidența prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care D.G.R.F.P. Timișoara nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, neavând competența materială.

De asemenea, se constată că deoarece în conformitate cu dispozițiile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicat, decizia de impunere prin care s-au stabilit obligațiile fiscale contestate în sarcina petentei a fost desființată, obligațiile fiscale a căror exonerare petenta o solicită, urmează a fi reanalizate de inspecția fiscală cu privire la starea de fapt care le-a generat.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și având în vedere prevederile O.P.A.N.A.F. Nr. 3333 din 18 octombrie 2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, în baza referatului nr. ... / \_\_\_\_\_ 2016 se

## **D E C I D E :**

**1.** Respingerea contestației formulate de SC Y SA cu sediul în ... – ... împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F - BN .../...2015 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, ca fiind formulată de o persoană lipsită de calitatea de a contesta.

**2.** Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - BN .../...2015, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozit pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași

perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**3.** Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F - BN .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - BN .../...2015, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**4.** Constatarea necompetenței materiale a D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației formulate împotriva Dispoziției nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală încheiată de către A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru capătul de cerere referitor la măsura înregistrării în evidența contabilă a sumelor stabilite suplimentar la TVA și impozit pe profit, precum și accesoriile aferente, aceasta urmând a fi soluționată de către A.J.F.P. Bistrița – Năsăud.

**5.** Constatarea necompetenței materiale a D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea capătului de cerere referitor la obligarea organului de inspecție fiscală să emită o Decizie de ajustare pentru S.C. X S.A. din ... care să reflecte măsura diminuării cheltuielilor în valoare de ... lei înregistrate de S.C. X S.A. din ... urmare a tranzacțiilor desfășurate cu S.C. Y S.A. din ...

Prezenta decizie se comunică la:

- S.C. X S.A. din ...;

- S.C. Y S.A. din ...;

- A.J.F.P. Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel ... sau Curtea de Apel Timișoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL**

...