

**DECIZIA nr. 202 din 24.03.2016** privind  
soluționarea contestației formulate de **ABC - Sucursala București**,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată cu adresa nr. ...., înregistrată sub nr. .... de către Administrația Sector z a Finanțelor Publice cu privire la contestația formulată de ABC - Sucursala București nr. ...., înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. ....

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-Sx ccc/yy.rr.zz, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx aaa/yy.rr.zz și transmisă prin poștă în data de 01.10.2015 pentru obligații fiscale suplimentare în sumă de **T lei**, din care:

- T1 lei diferență suplimentară de TVA;
- T2 lei dobânzi de întârziere aferente TVA;
- T3 lei penalități de întârziere aferente TVA.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC - Sucursala București.

Procedura fiind indeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector z a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială la ABC - Sucursala București, pentru a proceda la reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 31.08.2007-30.06.2011 în baza Deciziei nr. dscts/cc.tt.yy, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului București pentru soluționarea contestației depuse de societate împotriva deciziei de impunere nr. F-Sx bbb/hh/gg.xx.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx aaa/yy.rr.zz, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-Sx ccc/yy.rr.zz, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA și accesorii aferente în sumă de T lei.

II. Prin contestația formulată ABC - Sucursala București reclamă încadrarea fiscală efectuată de organele de inspecție fiscală pentru facturile emise de sucursală către societatea-mamă din X din următoarele motive:

Afirmațiile inspectorilor referitoare la faptul că nu s-au prezentat documente din care să rezulte gradul de autonomie al sucursalei față de societatea-mamă sunt contrazise de documentația anexată RIF-ului, care cuprinde atât contractele, facturile și statutul societății, cât și răspunsul la cele două note explicative solicitate. Echipa de inspecție a solicitat societății două note explicative și în niciuna din aceste note ori verbal nu au fost solicitate documente care să dovedească gradul de autonomie al sucursalei față de societatea-mamă.

Echipa de inspecție nu a analizat starea de fapt fiscală menționată în decizia de soluționare a contestației nr. dscts/cc.tt.yy, respectiv cele 3 elemente cheie: dacă sucursala poate fi considerată autonomă în raport cu societatea-mamă din perspectiva suportării riscului activității desfășurate; ce servicii a prestat sucursala în favoarea societății-mamă și contrapartida primită în schimbul acestor servicii; dacă sucursala a emis facturile în scopul repartizării contabile a veniturilor către societatea-mamă. Echipa de inspecție s-a concentrat în mod expres pe chestiuni de formă, și anume modul în care au fost emise facturile și nu dacă cele două entități sunt o singură persoană impozabilă, caz în care facturile sunt în afara sferei TVA.

Modul de redactare a RIF-ului dovedește faptul că inspectorii nu au avut niciun moment în vedere să analizeze dacă sucursala poate fi considerată o persoană impozabilă separată de societatea-mamă, nefiind îndeplinită condiția de la art. 126 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal.

În ceea ce privește afirmația inspectorilor referitoare la necorectarea facturilor, societatea susține că nu le putea corecta din proprie inițiativă întrucât facturile respective fuseseră deja prezentate în cadrul primei inspecții fiscale și s-ar fi încălcat prevederile Codului de procedură fiscală care menționează interdicția de corectare a documentelor care se află încă în inspecție fiscală. Mai mult, a solicitat în mod expres echipei de inspecție să dispună corectarea facturilor.

Societatea susține că a solicitat documente și informații care dovedesc că sucursala nu este autonomă, nu suportă riscurile economice activității desfășurate, nu dispune de capital separat, iar riscurile aferente sunt suportate integral de societatea-mamă.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației, anularea actului atacat și emiterea unei decizii cu respectarea prevederilor legale.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

*Cauza supusă soluționării este dacă sucursala din România înregistrată în scop de TVA a facturat servicii către societatea-mamă stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene ce intră în sfera de aplicare a TVA, în condițiile în care organele de inspecție fiscală care au efectuat reverificarea nu*

au ținut cont de considerentele deciziei de soluționare a contestației emisă în urma contestării rezultatelor inspecției fiscale inițiale.

**În fapt**, prin decizia nr. F-Sx bbb/hh/gg.xx organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice Sector z au stabilit în sarcina ABC - Sucursala București o diferență suplimentară de TVA în sumă de T1 lei cu accesoriile aferente pentru sumele facturate în lunile decembrie 2008, iunie și septembrie 2009, aprilie, iunie, septembrie și decembrie 2010 către societatea-mamă din M – X.

Împotriva acestei decizii ABC - Sucursala București a formulat contestație, soluționată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului București prin decizia nr. dscts/cc.tt.yy, în considerentele căreia organul de soluționare a contestației reținând următoarele:

*”Potrivit jurisprudentei comunitare invocate, o societate cu sediul activității sale economice într-un stat membru și sucursala sa stabilită în alt stat membru formează o persoană impozabilă unică în cadrul “relațiilor” lor reciproce cătă vreme sucursala nu suportă riscul economic care decurge din activitatea sa, motiv pentru care eventualele prestații furnizate sucursalei de sediul societății nu pot fi calificate drept prestații de servicii cu titlu oneros, cu consecința că nu pot fi supuse TVA-ului în statul membru în care se află sucursala.*

*Acelasi principiu este valabil și în situația în care sediul fix/sucursala prestează servicii către societatea-mamă și îi sunt rambursate cheltuielile.*

*În aceste condiții, din punct de vedere al taxei, prestațiile de servicii între o sucursală și societatea-mamă nu reprezintă operațiuni în sfera de aplicare a TVA având în vedere că, în fapt, este vorba despre o singură entitate juridică.*

[...]

*Organele de inspecție fiscală, pe de o parte, **nu au analizat dacă sucursala poate fi considerată autonomă în raport cu societatea-mamă din perspectiva suportării riscului activității desfășurate**, iar pe de altă parte, nu au clarificat ce servicii anume a prestat sucursala în favoarea societății-mamă și contrapartida oneroasă obținută în schimbul acestor servicii și nici dacă sucursala a emis facturile în scopul repartizării contabile a veniturilor către societatea-mamă, așa cum se susține în contestație.*

[...]

*Organele de inspecție fiscală au obligația să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul lor activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile **în vederea stabilirii gradului de autonomie al sucursalei față de societatea-mamă în raport de suportarea riscurilor economice ce decurg din activitatea desfășurată de sucursala din România și a clarificării conținutului economic al operațiunilor ce au determinat facturarea sumelor către societatea-mamă din X**”.*

În lumina acestor considerente, organul de soluționare a contestației a dispus prin dispozitivul deciziei nr. dscts/cc.tt.yy desființarea deciziei de impunere nr. F-Sx bbb/hh/gg.xx pentru TVA în sumă de T1 lei, dobânzi de întârziere aferente în sumă de T2 lei și penalități de întârziere aferente în sumă de T3 lei, urmând că organele de inspecție fiscală, prin alte

persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit.

În urma reverificării efectuate, ABC - Sucursala București a prezentat actul constitutiv al sucursalei, facturile emise către societatea-mamă și contractele de servicii pentru acțiunile externe ale Comunității Europene încheiate de societatea-mamă cu Ministerul Integrării Europene și Oficiul de Plăți și Contractare Phare. Organele fiscale au reținut în raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx aaa/yy.rr.zz care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-Sx ccc/yy.rr.zz ce face obiectul contestației că ABC - Sucursala București a emis facturi către ABC având înscrisă la rubrica "descriere" mențiunea "servicii de consultanță", pentru care au solicitat reprezentanților societății explicații privind sumele facturate. Prin notele explicative anexate reprezentantul sucursalei a răspuns că toate facturile reprezintă documente contabile de alocare a veniturilor convenite sucursalei pentru activitatea desfășurată în România, neincluse în sfera de aplicare a TVA conform art. 126 din Codul fiscal și ECJ C-201/04. Pentru alocarea de venituri nu a fost implementat corespunzător tratamentul fiscal indicat de echipa de taxe, iar echipa de inspecție fiscală poate solicita corectarea lor în timpul inspecției fiscale. De altfel, sucursala ar avea dreptul să corecteze o factură chiar și pe perioada inspecției fiscale, fără ca acest lucru să afecteze dreptul de a beneficia de rambursarea TVA.

Din analiza acestor explicații și a documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a corectat documentele pe care susține că le-a emis eronat, fără să prezinte alte documente din care să rezulte că aceste sume facturate reprezintă alocări de venituri între cele două entități, precum și documente din care să rezulte gradul de autonomie al sucursalei față de societatea-mamă în raport de suportarea riscurilor economice ce decurg din activitatea desfășurată de sucursala din România și clarificarea conținutului economic al operațiunilor dintre cele două entități.

**În drept**, se reține că potrivit art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 216. - (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**".

Totodată, conform art. 210 alin. (2) din același act normativ:

"Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației **este definitivă** în sistemul căilor administrative de atac".

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, **considerentele organului de soluționare din cuprinsul deciziei sunt definitive și obligatorii pentru organele fiscale desemnate să refacă inspecția fiscală și să încheie o noua decizie de impunere, acestea fiind ținute de lămuririle și de punctul de vedere al organului de soluționare a contestației cu privire la speța fiscală analizată și de documentația propusă spre reanalizare**, dovadă fiind folosirea *expressis verbis* a cuvântului "**strict**" în textul de lege care constituie temeiul juridic al soluției pronunțate de organul de soluționare a contestației.

În cauza supusă soluționării, **organele de inspecție fiscală** care au efectuat reverificarea **au ignorat total lămurirea dată speței de organul de soluționare cu referire expresă la jurisprudența comunitară** desprinsă din cauza C-210/04 FCE Bank, respectiv **stabilirea gradului de autonomie al sucursalei față de societatea-mamă în raport de suportarea riscurilor economice** ce decurg din activitatea desfășurată de sucursala din România și clarificarea conținutului economic al operațiunilor ce au determinat facturarea sumelor către societatea-mamă din X.

Astfel, organele de inspecție fiscală **nu au efectuat absolut nicio analiză a prevederilor actului constitutiv al sucursalei**, deși au menționat că societatea verificată l-a pus la dispoziția acestora, pentru a identifica acele elemente utile în stabilirea autonomiei sucursalei în raport cu societatea-mamă, cum ar fi: numirea personalului de conducere, dotarea cu capital propriu, suportarea riscurilor economice, răspunderea față de terți etc. și **nici nu au precizat ce "alte documente" ar fi fost necesare pentru stabilirea gradului de autonomie al sucursalei față de societatea-mamă.**

În această situație, se reține că de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, România s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii. Mai mult, potrivit prevederilor art.11 alin.(11) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Prin urmare, Hotărârile pronunțate de CJUE în temeiul art.267 din TFUE sunt opozabile erga omnes și produc efecte retroactiv, unde opozabilitatea erga omnes presupune faptul că hotărârile în interpretare produc efecte în toate statele membre și trebuie respectate de toate instanțele naționale, nu numai în litigiul principal în care a fost formulată cererea preliminară, ci în toate cauzele similare cu care sunt sesizate.

În privința facturilor, în punctul de vedere cu prilejul discuției finale, organele de inspecție fiscală citează din declarația societății-mamă din data de 21.09.2015 (document tradus) în care aceasta afirmă că documentele pentru alocarea veniturilor sunt calculele atașate facturilor, care se bazează pe criterii interne, instrucțiuni și proceduri stabilite în funcție de fiecare proiect și menționează că "din analiza acestui document și a punctului de vedere deținut de contribuabil nu rezultă elemente care să conducă la schimbarea constatărilor inspecției fiscale", **dar fără a prezenta analiza efectuată, astfel încât să se poată aprecia ce elemente relevante au fost reținute și care au constituit fundamentul constatărilor efectuate de organele de inspecție fiscală.**

Referitor la constatarea faptului că obiectul înscris în facturi îl reprezintă prestări de servicii de consultanță și că până la data reverificării societatea nu a corectat facturile pe care susține că le-a emis eronat, se reține că organele de inspecție fiscală **analizează, evaluează și apreciază situațiile de**

**fapt relevante după conținutul lor economic în vederea stabilirii tratamentului fiscal corect în raport cu legislația fiscală aplicabilă**, nefiind ținute de eventualele erori comise de contribuabili în interpretarea și aplicarea legislației, rolul inspecției fiind tocmai acela de a evidenția erorile contribuabililor în interpretarea și aplicarea legislației. Or, organele de inspecție fiscală nu au prezentat defel elementele pe baza cărora au concluzionat că operațiunea reflectată în facturi reprezintă o prestare de servicii de consultanță realizată de sucursală în calitate de persoană impozabilă și că facturile au fost corect întocmite, cu referiri concrete la documentele analizate și la informațiile rezultate din acestea, **astfel încât să existe o legătură de cauzalitate între situația de fapt și soluția fiscală fundamentată în drept.**

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au dat curs celor dispuse de organul de soluționare a contestației și nu au reanalizat situația fiscală a sucursalei prin prisma celor dispuse prin decizia nr. dscts/cc.tt.yy, neținând cont de considerentele acestei decizii și rezumându-se să prezinte în cuprinsul raportului constatări legate doar de o parte din aspectele ce trebuiau avute în vedere la reverificare și, oricum, nici acestea evaluate prin prisma propriului raționament fiscal.

Având în vedere că organele fiscale nu au respectat considerentele deciziei nr. dscts/cc.tt.yy și nu au procedat la analiza temeinică a cauzei conform îndrumărilor date de organul de soluționare a contestației se va desființa decizia de impunere nr. F-Sx ccc/yy.rr.zz pentru TVA și accesorii aferente în sumă de T lei, **urmând ca organele fiscale să procedeze la reverificare și să se conformeze strict considerentelor din decizia de soluționare** în conformitate cu prevederile 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.

Prin urmare, Administrația Sector z a Finanțelor Publice va proceda la reanalizarea situației operațiunilor realizate de ABC - Sucursala București, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din decizia nr. dscts/cc.tt.yy și din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 210 alin. (2), 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

#### **DECIDE:**

Desființează decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-Sx ccc/yy.rr.zz pentru TVA și accesorii aferente în sumă de T lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a acelorași operațiuni pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.