

DECIZIE nr. 138/30.01.2017

privind contestațiile formulate de VB-SUCURSALA CLUJ, înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/28.06.2016, respectiv nr. TMR_DGR xxx/24.08.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ARG_AIF xxx/22.06.2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/28.06.2016, și respectiv a adresei A.J.F.P. Arad – Serviciul Evidență pe Plătitori Persoane Juridice nr. xxx/22.08.2016, înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/24.08.2016, asupra contestațiilor formulate de

VB-SUCURSALA CLUJ,
Cod de identificare fiscală: xxx
cu domiciliul fiscal în Mun. Arad, xxx, jud. Arad

înregistrate la A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF xxx/16.06.2016 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/28.06.2016, și respectiv A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG xxx/17.08.2016 și nr. ARG_DEJ xxx/17.08.2016 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/24.08.2016.

Petenta VB-SUCURSALA CLUJ formulează contestație împotriva următoarelor acte administrative fiscale:

- Decizia de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală.

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx/08.07.2016, Dosar fiscal nr. xxx, emisă de A.J.F.P. Arad.

În contestațiile formulate, argumentele petentei sunt similare, decizia prin care au fost stabilite accesoriile - Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx/08.07.2016, derivând din titlul principal - Decizia de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR XXX/28.04.2016, sub aspectul cuantumului influențându-se reciproc.

În drept, Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care actele administrative emise „sub aspectul cuantumului se influențează reciproc”, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor conexe dosarele contestațiilor formulate de Xxx, înregistrate la A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF xxx/16.06.2016 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/28.06.2016, și respectiv A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG xxx/17.08.2016 și nr. ARG_DEJ xxx/17.08.2016 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/24.08.2016, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea acestora.

În ceea ce privește suma contestată, arătăm următoarele:

➤ Din totalul sumei de **x1 lei**, înscrisă în Decizia de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice petenta contestă suma de **x2 lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de y1 lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de y2 lei.

De asemenea, petenta solicită îndreptarea erorilor materiale din actul administrativ contestat, respectiv prescrierea dreptului organelor fiscale de a diminua pierderea fiscală de recuperat în perioada următoare cu privire la anul 2010 cu suma de y3 lei.

➤ Din totalul sumei de **z1 lei** înscrisă în Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr. xxx/08.07.2016, Dosar fiscal nr. xxx, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, accesorii calculate conform Anexei la Decizia nr. xxx/08.07.2016, petenta contestă suma de **z2 lei** reprezentând:

- z3 lei - dobânzi aferente impozitului pe profit, cod 3;

- z4 lei - dobânzi și penalități de întârziere aferente Taxei pe valoarea adăugată, cod 305.

Referitor la semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, se rețin următoarele:

Urmare adresei VB-SUCURSALA CLUJ, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/13.09.2016 prin care aceasta solicită revizuirea Deciziei nr. aaa/06.08.2016 privind soluționarea contestației, în sensul soluționării pe fond a contestației formulată pentru VB-SUCURSALA CLUJ, de către d-na BM, înregistrată la A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF xxx/16.06.2016 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. xxx/28.06.2016, se reține că prin Decizia nr. xxx/16.08.2016 privind contestația formulată de d-na BM pentru Xxx, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/28.06.2016, emisă de D.G.R.F.P. Timișoara, a fost *respinsă ca fiind depusă de o persoană lipsită de calitatea de a contesta* contestația formulată de d-na BM pentru VB-Sucursala Cluj împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de D.G.R.F.P. Timișoara - A.J.F.P. Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **x2 lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de y1 lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de y2 lei.

D.G.R.F.P. Timișoara a respins contestația formulată pe motivul că deși i-a solicitat petentei VB cu domiciliul fiscal în Mun. Arad, xxx, jud. Arad, cu adresa nr. xxx/11.07.2016, ca în termen de 5 zile de la primirea adresei, să deponă la registratura D.G.R.F.P. Timișoara din str. Gh. Lazăr nr. 9B, 300081, Timișoara, România, **împuternicirea/procura în original sau copie legalizată** din care să rezulte că d-na BM a fost împuternicită de VB-Sucursala Cluj să formuleze contestație în condițiile legii, având în vedere că fotocopia împuternicirii datată Kecskemet 01.03.2016, înregistrată la A.J.F.P. Arad sub nr. xxx/01.04.2016 referă doar la „parcursul inspecției fiscale”, adresa remisă destinatarului VB-Sucursala Cluj, prin poștă cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, la adresa înscrisă în contestație, respectiv Mun. Arad, xxx, jud. Arad la data de 20.07.2016, până la data emiterii deciziei nr. xxx/16.08.2016 aceasta nu a răspuns solicitării.

Pe cale de consecință, organul de soluționare, în virtutea rolului său activ, a efectuat toate demersurile necesare în vederea completării dosarului contestației și completarea acestuia în ceea ce privește împuternicirea care să confirme calitatea procesuală a d-nei BM, în raport cu firma Xxx, acordându-i un termen pentru a se conforma, însă acestea nu au avut niciun rezultat deoarece până la data emiterii Deciziei nr. xxx/16.08.2016 dosarul cauzei nu a fost completat cu **împuternicirea/procura în original sau copie legalizată** din care să rezulte că d-

na BM a fost împuternicită de VB-Sucursala Cluj să formuleze contestație în condițiile legii.

Însă, ulterior emiterii Deciziei nr. xxx/16.08.2016, la data de 24.08.2016 Serviciul Coordonare, Programare și Analiză Inspecție din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara a transmis Serviciului Soluționare Contestații, cu adresa nr. TMR_AIF xxx/24.08.2016, Împuternicirea - în original - prin care dl. WR, în calitate de administrator al VB - Sucursala Cluj, împuternicește pe d-na BM să formuleze și să semneze contestație, în condițiile legii, împuternicire ce a fost înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/28.07.2016.

Din starea de fapt prezentată rezultă că VB - Sucursala Cluj a răspuns solicitării D.G.R.F.P. Timișoara, îndeplinindu-și astfel obligația cu bună credință, faptul că Serviciul Coordonare, Programare și Analiză Inspecție din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara a transmis structurii de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara, Împuternicirea - în original - prin care dl. WR, în calitate de administrator al VB - Sucursala Cluj, împuternicește pe d-na BM să formuleze și să semneze contestație, în condițiile legii, împuternicire ce a fost înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/28.07.2016, numai la data de 24.08.2016 cu adresa nr. xxx/24.08.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. xxx/24.08.2016 nu poate fi imputat petentei VB-Sucursala Cluj.

În drept, potrivit prevederilor art. 12 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicat care prevede:

„ART. 12 Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”

În aceste condiții, se reține faptul că VB-Sucursala Cluj și a îndeplinit în termen obligația solicitată cu adresa nr. xxx/11.07.2016, fiind făcută astfel dovada calității de împuternicit a d-nei BM pentru VB-Sucursala Cluj.

Pe cale de consecință, D.G.R.F.P. Timișoara, în considerarea dispozițiilor art. 7 din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulate de VB - Sucursala Cluj, în condițiile legii.

Contestațiile au fost semnate de reprezentantul legal al petentei, d-na BM, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR XXX/28.04.2016, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 05.05.2016, precum și având în vedere data comunicării de către A.J.F.P. Arad a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx/08.07.2016, Dosar fiscal nr. xxx, emisă A.J.F.P. Arad, contestațiile au fost depuse în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziilor contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestațiilor:

I.A. Petenta Xxx, prin reprezentantul său legal d-na BM, contestă Decizia de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în cuprinsul contestației susținând următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit:

Petenta solicită anularea în parte a bazei de impozitare a profitului care a condus la diminuarea pierderii fiscale de recuperat și/sau stabilirea impozitului pe profit suplimentar, în sumă de xxx lei, după cum urmează:

- Cheltuieli nedeductibile stabilite pentru anul 2010, în sumă de y3 lei;
- Cheltuieli nedeductibile aferente anului 2012 în sumă de xxx lei;
- Cheltuieli nedeductibile aferente anului 2013 în sumă de xxx lei;
- Cheltuieli nedeductibile aferente anului 2014 în sumă de xxx lei;

Petenta solicită anularea în parte a impozitului pe profit suplimentar stabilit pentru anul 2012, în sumă de y1 lei, din care:

- xxx lei (y3 lei X 16%) impozit pe profit suplimentar provenit din diminuarea în anul 2010 a pierderii fiscale de recuperat în perioada următoare cu suma de y3 lei;
- xxx lei (xxx lei X 16%) reprezentând impozit pe profit suplimentar ca urmare a neacordării deducerii fiscale pentru suma de xxx lei.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată:

Petenta solicită anularea în parte a bazei impozabile pentru suma de xxx lei aferente:

- anului 2012 pentru suma de xxx lei;
- anului 2013 pentru suma de xxx lei;
- anului 2014 pentru suma de xxx lei

Petenta solicită anularea în parte a TVA stabilită suplimentar, pentru suma de y2 lei (xxx lei X 24%).

De asemenea, solicită îndreptarea erorilor materiale din actul administrativ fiscal contestat, pentru următoarele motive.

1. Prescrierea dreptului organelor fiscale de a diminua pierderea fiscală de recuperat în perioada următoare cu privire la anul 2010, cu suma de y3 lei.

În legătură cu acest aspect, reprezentantul legal al VB SRL Ungaria sucursala Cluj precizează ca: „...este greșita practica autoritatilor fiscale de control prin care se apreciază ca nașterea creanței fiscale constând în impozitul pe profit are loc în anul următor celui pentru care se calculează profitul”, invocând în acest sens prevederile art. 91 și art. 23 din Codul de procedura fiscală.

De asemenea, referitor la prescrierea dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, reprezentantul petentei aduce următoarele argumente:

-În cursul unui an fiscal, aceasta baza de impozitare se constituie automat și continuu prin înregistrarea veniturilor și a cheltuielilor;

-definitivarea impozitului pe profit și, în conexiune cu aceasta, depunerea declarației finale de impozit pe profit nu echivalează cu constituirea bazei impozabile și, în consecință, nu poate reprezenta moment al nașterii creanței fiscale în funcție de care urmează a se calcula termenul de prescripție.”

În legătură cu acest aspect, petenta precizează ca: „... tratamentul fiscal aplicat de organul de control cheltuielilor generale de administrare alocate sucursalei este profund eronat și ca acest tratament provine din confuzia pe care organul de control o face între noțiunile de entități afiliate și sediul permanent”, precum și prin “încadrarea juridică făcută de organul fiscal pentru a justifica respingerea dreptului de deducere a cheltuielilor...”.

În opinia petentei, pentru profitul aferent anului 2010, termenul de prescripție a început să curgă în data de 1 ianuarie 2011 și s-a împlinit la 1 ianuarie 2016 (de fapt, 4 ianuarie 2016, având în vedere faptul că zilele de 1 și 2 ianuarie sunt sărbători legale, iar ziua de 3 ianuarie este duminică, zi nelucrătoare). În consecință, obligațiile fiscale ale firmei cu privire la stabilirea, declararea și plata impozitului pe profit aferent anului 2010 puteau face obiectul unei inspecții fiscale doar până la data de 04.01.2016, cu excepția situației în care ar fi intervenit o cauză de suspendare sau întrerupere a prescripției, ceea ce nu s-a întâmplat în situația de față.

Drept urmare, având în vedere faptul că inspecția fiscală a început în data de 29.02.2016, dreptul organelor fiscale de a diminua pierderea fiscală născută în anul 2010 era deja prescris. În consecință, recalcularea pierderii fiscale de recuperat în perioada următoare anului 2010, prin diminuarea acesteia cu suma de y3 lei, s-a făcut cu încălcarea prevederilor legale aplicabile.

2. *Cu privire la dreptul de deducere al cheltuielilor si TVA aferenta înregistrate de Sucursala, reprezentând costuri de administrare alocate Sucursalei prin facturarea acestora de către sediul principal VB Kft Ungaria.*

Petenta prezintă concluziile formulate de echipa de inspecție fiscală, precum și constatările acestora înscrise în Decizia de impunere prin care a fost înlăturat dreptul Sucursalei de a deduce, la calculul rezultatului fiscal (profit impozabil/pierdere fiscală), costurile generale de administrare, în sumă de xxx lei, de natura cheltuielilor cu salariile și contribuțiile facturate de Sediul Principal pentru persoanele care dețin funcții de conducere, control, management sau similare (respectiv referent economic, contabil, administrator, manager logistică, asistent manager, asistent juridic, etc....cum este înscris în facturi) în cadrul Sediului Principal și, de asemenea, a fost înlăturat dreptul Sucursalei de a deduce TVA aferent bazei impozabile în sumă de xxx lei, fără ca organele de inspecție să arate motivele de fapt care au condus la o astfel de decizie.

În opinia petentei, singurul motiv de fapt care a fost avut în vedere de organele fiscale pentru respingerea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA aferente serviciilor prestate de persoanele care dețin funcții de conducere, control, management sau similare, (respectiv referent economic, contabil, administrator, manager logistica, asistent manager, asistent juridic, etc.) atribuite Sucursalei din România de către sediul său principal din Ungaria îl reprezintă existența contractului de prestări servicii încheiat de Sediul Principal cu SC BB SRL Arad, contract ce vizează prestarea de servicii contabile și întocmirea situațiilor financiare pentru sediul permanent conform cerințelor Legii contabilității nr. 82/1991, în condițiile în care, în contractul la care am făcut referire, nu sunt prevăzute clauze privind prestările de servicii specifice referenților economici, administratorilor, managerilor în domeniul logisticii, asistenților manageri asistenților juridici, etc...).

Petenta arată că, în fapt, firma VB KFT cu sediul în Ungaria, 6000 K,MT, având cod fiscal 11374150-2-03 a înființat în România o Sucursală, în conformitate cu prevederile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale. Sucursala este un dezmembrământ fără personalitate juridică al societății maghiare, fără capital social, fără personal salariat, fără resurse financiare și materiale proprii, obligată la plata impozitului pe profit în România și înregistrată în scopuri de TVA în România.

În data de 16.05.2012, societatea maghiară VBE Kft Ungaria (Sediul Principal) în calitate de antreprenor (executant) a încheiat un contract de antrepriza generală cu SC W Romania SRL, lucrarea fiind realizată prin intermediul Sucursalei (sediului permanent) din România. Obiectul contractului îl constituie: „ (...) construirea unei unități de producție (facilitați), constând dintr-o fabrică cu un birou integrat și facilitați exterioare. Scopul acestor servicii constă în extinderea unității de producție, care este situată la sud de Zimandu Nou, România și la est de drumul național DN 79....; Pentru livrările și serviciile executantului privind

ridicarea fabricii, menționate anterior, executantul și beneficiarul au convenit asupra unei sume forfetare în valoare de 4.620.000 Euro. Prețul forfetar este valabil pe perioada derulării contractului." Termene de execuție prevăzute în contract: Consolidare hala & rezistența podea: 15.11.2012; Finalizare hala: 20.02.2013; Finalizare birou: 15.03.2013; Finalizarea instalațiilor exterioare: 15.03.2013. În data de 08.01.2013, se emite un Act adițional prin care se suplimentează valoarea contractuală inițială cu suma 677.499,75 Euro reprezentând prețul aferent construirii de către executant a unei noi hale de depozitare.

Anterior semnării contractului la care a făcut referire mai sus, societatea maghiară VBE Kft Ungaria (Sediul Principal) a efectuat o serie de activități generatoare de costuri, dintre care enumeră, cu titlu de exemplu, următoarele:

- analiza cerințelor tehnice și financiare ale SC W Romania SRL cu privire la proiect;
- fundamentarea ofertei de preț;
- purtarea de negocieri și semnarea contractului;
- deplasări din Ungaria în România.

Toate aceste costuri, premergătoare începerii lucrărilor de construcție, au fost suportate de Sediul Principal din Ungaria fără să fie atribuite Sucursalei.

Ulterior semnării contractului, personalul administrativ și de conducere al societății maghiare VBE Kft (Sediul Principal) a desfășurat o serie de activități legate de executarea obiectivului contractat cu SC W Romania SRL. Realizarea activităților respective cu personalul propriu al societății maghiare a generat pentru aceasta costuri cu salariile și contribuțiile, costuri care, în mod firesc, ar fi fost realizate de orice altă societate independentă din România, dacă aceasta ar fi contractat lucrările de construcții care fac obiectul contractului încheiat cu SC W Romania SRL. Dintre lucrările executate de personalul din structura administrativă și managerială a societății maghiare, și care nu puteau fi prestate de societatea din România angajată pentru conducerea contabilității Sucursalei, petenta enumeră exemplificativ, următoarele:

- identificare potențiali parteneri pentru a executa anumite părți ale proiectului în subantrepriză, analizare și selectare oferte, negocieri, semnare contracte. Legat de operațiunile precizate, petenta susține că, însuși organul fiscal face următoarea precizare la pag.8 din RIF: "... societatea VB SRL sucursala Cluj, pentru realizarea obiectivului "Hala industrială W" situată în localitatea Zimandu Nou - județul Arad, are încheiate un număr de 67 contracte cu diverși subcontractori, persoane juridice și fizice, romane și străine (din Ungaria), acestea fiind înregistrate la organul fiscal teritorial." Astfel de activități presupun implicarea personalului cu pregătire profesională corespunzătoare în domeniul managerial, economic, tehnic și juridic;

- identificarea furnizorilor de materiale de construcții necesare realizării proiectului, analizarea și selectarea ofertelor, negocieri, perfectarea contractelor.

Astfel de activități presupun implicarea personalului cu pregătire profesională corespunzătoare în domeniul managerial, logistic, economic, tehnic și juridic;

- analizarea și acceptarea/refuzul situațiilor de lucrări emise și a facturilor de decontare emise de subantreprenori/furnizori de către personalul cu pregătire profesională în domeniul managerial, tehnic și economic;

- întocmirea instrumentelor de decontare bancară pentru efectuarea plăților către furnizorii/subantreprenorii care au livrat bunuri sau au prestat servicii pentru construirea obiectivului din România. În aceste acțiuni a fost implicat personal cu pregătire managerială și economică;

- întocmirea facturilor în numele Sucursalei și transmiterea acestora către SC W Romania SRL de către personalul cu pregătire managerială, tehnică și economică, etc.

- efectuarea plăților reprezentând obligații bugetare constând în impozit pe profit, TVA, impozit pe veniturile din redevențe calculate în sarcina Sucursalei de către SC BB SRL Arad și datorate Statului Român potrivit legislației din România și conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Ungaria, operațiuni efectuate de personalul managerial și economic al Sediului Principal.

Petenta solicită ca organul de soluționare a contestației să constate că lucrările de natura celor enumerate mai sus sunt legate indisolubil de construirea obiectivului contractat cu SC W Romania SRL și că orice societate care acționează în mod independent în domeniul construcțiilor efectuează astfel de lucrări.

Petenta arată că, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală (pag.8) se precizează că “Pentru personalul administrativ -TESA, fiecare factura are anexat un tabel cu numele, prenumele angajatului, funcția deținută, zilele prezente pe șantierul “Hala W”, precum și remunerația zilnică obținută, fapt ce denotă că toate cheltuielile de această natură alocate sucursalei au fost determinate pe baza muncii efectiv prestate legate de realizarea proiectului W.

Petenta consideră că tratamentul fiscal aplicat de organul de control cheltuielilor generale de administrare alocate sucursalei este profund eronat și că acest tratament provine din confuzia pe care organul de control o face între noțiunile de **entități afiliate** și **sediul permanent**. Această confuzie este evidentă **atât prin utilizarea, în mod repetat, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, a termenului „societate/companie/firma mamă”** atribuit societății VBE KFT Ungaria, termenul „societate mamă” fiind atribuit, de regulă, societăților afiliate, care constituie un grup, **cât și prin încadrarea juridică făcută de organul fiscal pentru a justifica respingerea dreptului de deducere a cheltuielilor**, petenta citând din RIF prevederile art. 11, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.41, lit. a) și b) din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Petenta afirmă că din punct de vedere ale legii de înființare și funcționare, sucursala „Xxx” a fost înființată de către societatea comercială VBE KFT Ungaria în conformitate cu prevederile art.44 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, conform cărora:

„Societățile comerciale străine pot înființa în România, cu respectarea legii române, filiale, precum și sucursale, agenții, reprezentanțe sau alte sedii secundare, dacă acest drept le este recunoscut de legea statutului lor organic.”

Potrivt dispozițiilor art.43 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale: *„Sucursalele sunt dezmembrăminte fără personalitate juridică ale societăților comerciale și se înregistrează, înainte de începerea activității lor, în registrul comerțului din județul în care vor funcționa.”*

Din punct de vedere al reglementărilor fiscale, în opinia petentei, entitățile afiliate sunt definite la art.7 pct.21 din Codul fiscal. Se poate constata că nici unul dintre cazurile prezentate de reglementarea fiscală anteprecizată nu definește relațiile dintre VB Kft Ungaria și Sucursală și, prin urmare, Sucursala din România nu este entitate afiliată cu persoana juridică din Ungaria.

Xxx este un sediu permanent în România al societății nerezidente VBE KFT Ungaria, așa cum acesta este definit la art.8 alin.(1)-alin.(3) din Codul fiscal:

„(1) În înțelesul prezentului cod, sediul permanent este un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent.

(2) Un sediu permanent presupune un loc de conducere, sucursală, birou, fabrică, magazin, atelier, precum și o mină, un puț de țitei sau gaze, o carieră sau alte locuri de extracție a resurselor naturale.

(3) Un sediu permanent presupune un șantier de construcții, un proiect de construcție, ansamblu sau montaj sau activități de supervizare legate de acestea, numai dacă șantierul, proiectul sau activitățile durează mai mult de 6 luni.”

Definirea dată sediului permanent prin Codul fiscal converge atât cu definirea sediului permanent din Convenția model OECD (articolul 5 paragrafele 1, 2 și 3), cât și cu definirea sediului permanent din Convenția pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital încheiată între România și Republica Ungară (articolul 5 paragrafele 1, 2 și 3).

Astfel, petenta solicită organului de soluționare a contestației să nu trateze Sucursala ca o persoană afiliată persoanei juridice cu sediul în Ungaria, în sensul definiției date la art.7 pct.21 din Codul fiscal, ci să o trateze ca sediu permanent, așa cum acesta este definit la art.8 din Codul fiscal.

De asemenea, petenta solicită ca la emiterea deciziei de soluționare a contestației și la stabilirea tratamentului fiscal aplicabil cheltuielilor generale de administrare atribuite Sucursalei de către sediul său principal, organul de soluționare a contestației să aibă în vedere atât reglementările fiscale interne cât și

tratatele sau convențiile internaționale pe care România le-a semnat sau la care a aderat, astfel:

○ la stabilirea profitului impozabil se impune ca Sucursala să fie tratată ca o persoană impozabilă separată. Acest tratament este prevăzut de:

- **paragraful 2 al art.7 din Convenția model OECD**, potrivit căruia: „Cu respectarea prevederilor paragrafului 3, atunci când o companie a Statului Contractant desfășoară activități în celălalt Stat Contractant printr-un sediu permanent situat în acesta, în fiecare Stat Contractant se vor atribui aceluși sediu permanent profiturile ce erau de așteptat să se realizeze dacă acesta ar fost o companie distinctă și separată angajată în aceleași activități sau în activități similare în aceleași condiții sau în condiții similare și având relații total independente cu compania al cărei sediu permanent este.”

- **Paragraful 2 al art. 7 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital încheiată între România și Republica Ungară**, care prevede următoarele: „Sub rezerva prevederilor paragrafului 3, când o întreprindere a unui stat contractant exercită activitatea sa printr-un sediu permanent situat acolo, atunci se atribuie în fiecare stat contractant, aceluși sediu permanent, profiturile pe care le-ar fi putut realiza dacă ar fi constituit o întreprindere distinctă și separată, exercitând activități identice sau similare, în condiții identice sau similare, și tratând cu toată independența cu întreprinderea al cărei sediu permanent este.”

- **Art.29 alin.(3) din Codul fiscal**, care stipulează că „Profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată”.

○ Cheltuielile generale de administrare atribuite în scopuri legate de activitatea sediului permanent se impun a fi recunoscute în aceleași condiții în care ele ar fi fost recunoscute dacă sediul permanent ar fi fost o companie separată și independentă implicată în aceleași activități sau în activități similare, așa cum prevăd:

- **paragraful 3 al art.7 din Convenția model OECD**, potrivit căruia: „În determinarea profiturilor unui sediu permanent, vor fi admise ca deductibile cheltuielile efectuate în scopuri legate de sediul permanent, incluzând cheltuielile executive și administrative efectuate, indiferent dacă acestea sunt efectuate în Statul în care este situat sediul permanent sau în alta parte”;

- **Comentariul 27 la paragraful 3 al art.7 din Convenție**: „27.Acest paragraf clarifică, în legătură cu cheltuielile unui sediu permanent, directiva generală prevăzută în paragraful 2. Paragraful recunoaște în mod special, că în calculul profiturilor unui sediu permanent se va acorda deductibilitate cheltuielilor efectuate în scopuri legate de sediul permanent, indiferent de momentul efectuării acestora. În mod evident în unele cazuri va trebui să se estimeze sau să se calculeze prin mijloace convenționale suma cheltuielilor ce trebuie să se ia în calcul. Spre exemplu, în cazul cheltuielilor administrative generale efectuate la sediul principal al companiei, poate fi corect să se ia în

calcul o parte proporțională pe baza ponderii pe care o are cifra de afaceri (sau poate profiturile brute) a sediului permanent în toată compania. Cu respectarea acesteia, se considera ca suma cheltuielilor ce se vor lua în calcul ca fiind efectuate în scopuri legate de sediul permanent ar trebui să fie cheltuielile reale astfel efectuate. Deductibilitatea acordată sediului permanent pentru orice cheltuielile a companiei atribuite acesteia nu depinde de rambursarea efectivă a acestor cheltuieli de către sediul permanent. ”

- Paragraful 3 al art. 7 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital încheiată între România și Republica Ungară, care prevede următoarele: „*La determinarea profiturilor unui sediu permanent vor fi admise la scădere cheltuielile efectuate pentru scopurile urmărite de acest sediu permanent, inclusiv cheltuielile de conducere și cheltuielile generale de administrare efectuate, indiferent de faptul ca s-au efectuat în statul în care se afla situat sediul permanent sau în alta parte. Aceste prevederi vor fi aplicabile sub rezerva restricțiilor prevăzute de legislația internă. ”*

- Art.29 alin.(2) și alin.(3) din Codul fiscal, conform cărora:

„(2) Profitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite în [cap. 2](#) al prezentului titlu, în următoarele condiții:

a) numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent se includ în veniturile impozabile;

b) numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile.

(3) Profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor prețurilor de transfer la stabilirea prețului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul său permanent. Atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul său principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi privind suportarea efectivă a costurilor și alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent utilizând regulile prețurilor de transfer.”

Cu privire la aplicarea convențiilor de evitare a dublei impozitări a veniturilor/profiturilor, considerăm că organul de soluționare a contestației nu poate ignora faptul că toate acele cheltuieli generale de conducere și administrare au fost incluse în facturile emise de sediul principal cu rezidența în Ungaria, și au fost recunoscute, în vederea impozitării, în această țară. A nu recunoaște dreptul de deducere a acestor cheltuieli de către sediul permanent, obligat la plata impozitului pe profit în România, înseamnă a supune aceeași sursă unei duble impozitări - prima impozitare în Ungaria, prin recunoașterea veniturilor la nivelul costurilor atribuite Sucursalei, și a doua impozitare în România prin nerecunoașterea cheltuielilor alocate de Sediul Principal și care sunt aferente

veniturilor impozabile înregistrate în contabilitatea Sucursalei în baza facturilor emise către SC W Romania SRL.

3. Referitor la erorile materiale din decizia de impunere contestata

Petenta invocă faptul ca in cuprinsul actului administrativ fiscal s-au strecurat următoarele erori:

“a) in anexa nr. 1 la RIF, la recalcularea rezultatului fiscal aferent anului 2011, organul de inspecție fiscală diminuează pierderea fiscală de recuperat cu suma de xxx lei, potrivit constatărilor înscrise la pag. 6 din RIF. In decizia de impunere nu se face nici o referire la aceasta suma;

b) la pag. 2 din decizia de impunere sunt prezentate motivele de fapt aferente anului 2011. Toate constatările regăsite in text sunt cu referire la anul 2012;

c) la pag. 3 din decizia de impunere sunt prezentate motivele de fapt aferente anului 2012. Toate constatările regăsite in text sunt cu referire la anul 2013;

d) caracterele diacritice folosite la scrierea deciziei de impunere sunt reprezentate grafic sub forma unor patrate.”

Pentru motivele de fapt și de drept invocate, petenta solicită admiterea contestației formulate și anularea în parte a măsurilor stabilite prin actul administrativ fiscal contestat (impozit pe profit suplimentar, diminuarea pierderii fiscale de recuperat, TVA stabilită suplimentar) inclusiv a Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală din Anexa la Decizia de impunere nr.xxx/28.04.2016.

I.B. Petenta Xxx, prin reprezentantul său legal d-na BM, contestă Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx/08.07.2016, Dosar fiscal nr. xxx, emisă de A.J.F.P. Arad, solicitând dispunerea anulării actului administrativ contestat pentru următoarele obligații fiscale accesorii:

Natura obligației fiscale	Dobânda	Penalitate	TOTAL
Impozit pe profit	xxx		xxx
Taxa pe valoarea adăugată	xxx	xxx	xxx
TOTAL	xxx	xxx	xxx

În cuprinsul contestației, petenta arată ca a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara-A.J.F.P. Arad-Activitatea de inspecție fiscală, și implicit împotriva celei de rezultată în urma îndreptării erorii materiale înregistrată la AIF sub nr. xxx/22.06.2016.

Petenta arată că motivele de fapt și de drept care stau la baza contestației sunt aceleași cu cele expuse detaliat în contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016.

II. A. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata F-AR XXX/28.04.2016 încheiată la Xxx, organele de inspecție fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare în suma totală de **x1 lei**, reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

Din totalul sumei de **x1 lei**, petenta contestă doar suma de **x2 lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de y1 lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de y2 lei.

1. Referitor la impozitul pe profit, din verificările efectuate organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În ceea ce privește anul 2012 și anul 2013

Pentru personalul administrativ-TESSA, respectiv costurile de administrare, management, control, înregistrate conform pct. 41 lit. a) din HG nr. 44/2004, organele de inspecție fiscală au solicitat în data de 04.04.2016, respectiv în data de 06.04.2016, (Anexa nr.6 la RIF), informații cu privire la funcția deținută în societatea VB Kft Ungaria, precum și munca efectiv prestată de către aceștia, pentru a stabili dacă cheltuielile cu salariile și contribuțiile înregistrate în evidența contabilă a societății VB SRL Sucursala Cluj sunt justificate, în sensul că, ținând seama de relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerii, în speță, obligația contractuală a antreprenorului (executant) VB Kft Ungaria de a construi pentru beneficiarul W Romania unitatea de producție din Zimandu Nou Romania aceste cheltuieli se deduc la nivel central prin intermediul societății al cărei sediu permanent este petenta neputând fi cerută o remunerație pentru aceste activități și dacă sunt efectiv prestate, în ceea ce privește șantierul "hala industrială W" din Zimandu Nou. jud.Arad.

În data de 05.04.2016, respectiv 06.04.2016. (Anexa nr.7, pag. 1-3 la RIF), VB SRL Ungaria sucursala Cluj prin doamna BM - imputernicita administratorului, a transmis informațiile solicitate cu privire la personalul administrativ.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că cheltuielile cu salariile și contribuțiile înregistrate în contabilitate, pentru persoanele care dețin funcții de conducere, control, management sau similare, (respectiv referent economic, contabil, administrator, manager logistica, asistent manager, asistent juridic, etc..., cum este înscris în facturi), sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit. (anexa nr. 8 la RIF). Aceste cheltuieli cu privire la contabili, referenți economici,

organele fiscale le-au considerat ca fiind deduse la nivelul societății al cărei sediu permanent este petenta.

Conform prevederilor art. 11. alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.41. lit.a) și b) din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu salariile și contribuțiile în sumă de **xxx lei** aferente trimestrului IV 2012 și **xxx lei** aferente anului 2013.

În ceea ce privește anul 2014

Cu privire la cheltuielile cu salariile și contribuțiile personalului administrativ –TESA, organele de inspecție fiscală au considerat faptul că aceste cheltuieli înregistrate în contabilitate, pentru persoanele FVZ - având funcția de manager economic, MM - având funcția de contabil și KG - având funcția de contabil, sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit (anexa nr. 8 la RIF). Conform prevederilor art. 11. alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.41. lit.a) și b) din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu salariile și contribuțiile în sumă totală de **xxx lei**.

Pentru reflectarea operațiunilor în evidența contabilă a SC VB SRL sucursala Cluj, conform reglementărilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, și a prevederilor Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, SC VB SRL sucursala Cluj a avut încheiat Contractul de prestări servicii nr. 9 din data de 20.07.2012 cu SC BB SRL Arad, societate care prestează servicii contabile, precum și întocmirea situațiilor financiare, în conformitate cu Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

În consecință, conform prevederilor art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.41 lit.a) și b) din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu salariile și contribuțiile înregistrate în contabilitate, pentru persoanele care dețin funcții de conducere, control, management sau similare, în sumă totală de **xxx lei** (xxx lei aferente trimestrului IV 2012, xxx lei aferente anului 2013 și xxx lei aferente anului 2014. (Anexa nr. 8 la RIF).

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

Pentru personalul administrativ-TESA, organele de inspecție fiscală a solicitat în data de 04.04.2016 informații cu privire la funcția deținută în societatea VB Kft Ungaria, precum și munca efectiv prestată de către aceștia, pentru a stabili dacă cheltuielile cu salariile și contribuțiile înregistrate în evidența contabilă a societății VB SRL Sucursala Cluj sunt justificate în sensul că, ținând seama de

relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerii, în speța, obligația contractuală a antreprenorului (executant) VB Kft Ungaria de a construi pentru beneficiar W Romania unitatea de producție din Zimandu Nou Romania aceste cheltuieli se deduc la nivel central prin intermediul societății al cărei sediu permanent este petenta neputând fi cerută o remunerație pentru aceste activități și dacă sunt efectiv prestate, în ceea ce privește șantierul “hala industrială W” din Zimandu Nou, jud.Arad.

În data de 05.04.2016, petenta prin doamna BM-imputernicită administratorului, a transmis informațiile solicitate cu privire la personalul administrativ.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în suma totală de xxx lei, din care petenta contestă y2 lei, aferentă cheltuielilor cu salariile și contribuțiile înregistrate în contabilitate pentru persoanele care dețin funcții de conducere, control, management sau similare, respectiv referent economic, manager logistica, asistent manager, asistent juridic, etc. cum este înscris în facturi, pe motivul încălcării prevederilor art. 145 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

B. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx din 08.07.2016 organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Arad, în conformitate cu prevederile art. 88 lit. c) și art. 119 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina societății petente suma totală de **z2 lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, accesorii calculate conform Anexei la Decizia nr. xxx/08.07.2016, reprezentând:

- dobânzi aferente impozitului pe profit în suma de z3 lei, cod 3;
- dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de z4 lei, cod 305.

III. Xxx, cu domiciliul fiscal în Mun. Arad, xxx, jud. Arad, este înregistrată la O.R.C. sub nr. xxx/2008, are cod unic de înregistrare xxx, cod CAEN 4399 - „Alte lucrări speciale de construcții n.c.a.”.

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

IV. A. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la personae juridice nr. F-AR XXX/28.04.2016

A.1. Referitor la aspectele procedurale în legătură cu excepția de fond invocate de petentă potrivit căreia dreptul organelor fiscale de a diminua pierderea fiscală de recuperat în perioada următoare cu privire la anul 2010, cu suma de y3 lei, este prescris, se rețin următoarele:

În fapt, începând cu data de 29.02.2016, înscrisă în Registrul unic de control la poziția nr. xxx/29.02.2016, SC VB SRL Ungaria sucursala Cluj a fost supusa unei inspecții fiscale parțiale care a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe profit aferente perioadei 01.10.2010 - 31.12.2014 și a taxei pe valoarea adăugată aferente perioadei 01.10.2010 - 31.12.2015.

Inspectia fiscală s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR XXX/28.04.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Prin Decizia de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016, pentru perioada 01.10.2010 – 21.12.2010, organele fiscale au recalculat impozitul pe profit, pierderea declarată de către SC VB SRL Ungaria sucursala Cluj aferentă perioadei 01.10.2010 – 31.12.2010 fiind diminuată cu suma de y3 lei, rezultând astfel o pierdere fiscală de recuperat în perioada următoare în sumă de 10.437 lei.

Prin contestația formulată, în legătură cu acest aspect, reprezentantul legal al VB SRL Ungaria sucursala Cluj susține că pentru profitul aferent anului 2010, termenul de prescripție a început să curgă în data de 1 ianuarie 2011 și s-a împlinit la 1 ianuarie 2016 (de fapt, 4 ianuarie 2016, având în vedere faptul că zilele de 1 și 2 ianuarie sunt sărbători legale, iar ziua de 3 ianuarie este duminică, zi nelucrătoare). În opinia petentei, obligațiile fiscale ale firmei cu privire la stabilirea, declararea și plata impozitului pe profit aferent anului 2010 puteau face obiectul unei inspecții fiscale doar până la data de 04.01.2016, cu excepția situației în care ar fi intervenit o cauză de suspendare sau întrerupere a prescripției, ceea ce nu s-a întâmplat în situația de față.

În opinia petentei, având în vedere faptul că inspecția fiscală a început în data de 29.02.2016, dreptul organelor fiscale de a diminua pierderea fiscală născută în anul 2010 era deja prescris, în consecință, recalcularea pierderii fiscale de recuperat în perioada următoare anului 2010, prin diminuarea acesteia cu suma de y3 lei, s-a făcut cu încălcarea prevederilor legale aplicabile.

În drept, potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale precitate, rezultă că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Potrivit art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: *“Contribuabilii au obligația sa depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art.34, alin.(5), lit.a) și b), alin.(14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor aliniate”.*

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine faptul ca impozitul pe profit anual se achita pana la data depunerii declarației anuale privind impozitul pe profit, respectiv pentru anul 2010 la data de 25 aprilie a anului următor.

Mai mult, conform Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2011, potrivit căreia: *„în interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 „Declarației privind impozitul pe profit”.*

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că inspecția fiscală parțială la VB SRL Ungaria sucursala Cluj, având ca obiectiv verificarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată aferente perioadei 01.10.2010

- 31.12.2014, ca urmare a analizei de risc efectuata la nivelul Activității de Inspecție Fiscală Arad, a fost inclusa in programul de activitate lunar.

Drept urmare, a fost emis avizul de inspecție fiscală nr. F-AR XXX/12.02.2016, potrivit căruia s-a comunicat contribuabilului faptul că, VB SRL Ungaria sucursala Cluj va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale în ceea ce privește impozitul pe profit 01.10.2010-31.12.2014 și taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2012-31.12.2014, data începerii inspecției fiscale fiind 29.02.2016, înscrisă în Registrul unic de control la poziția nr. xxx/29.02.2016.

VB SRL Ungaria sucursala Cluj a mai fost verificata în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit, de către organe de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Cluj Napoca, intocmindu-se în acest sens Raportul de inspecție fiscală nr. F-CJ xxx/27.12.2010 (perioada verificata fiind 15.02.2008-30.09.2010).

Astfel, raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că, pentru impozitul pe profit aferent anului 2010, Declarația privind impozitul pe profit” se depune la organul fiscal competent până la data de 25 aprilie 2011, coroborat cu prevederile art.23 și art.91 din Codul de procedura fiscală, republicat, rezultă că pentru impozitul pe profit aferent anului 2010, data la care se stabilește baza de impunere este 25.04.2011, iar obligația organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de impozit pe profit începe să curgă de la data de **01.01.2012**.

Deci termenul de prescripție pentru impozitul pe profit incepe sa curgă de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere, așadar **01.01.2012**, ținând cont de faptul ca nașterea unei creanțe fiscale este legata de existenta unei baze de impozitare, de existenta unei materii impozabile, interpretarea începerii cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o data anterioara termenului prevăzut pentru declararea anuala a impozitului pe profit, ar însemna sa nu se dea eficienta prevederilor art. 34 și art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, la data începerii inspecției fiscale, respectiv 29.02.2016, termenul de prescripție al dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura impozitului pe profit la 31.12.2010 nu era împlinit, petenta în mod eronat reținând faptul că deoarece inspecția fiscală a început în data de 29.02.2016, dreptul organelor fiscale de a diminua pierderea fiscală născută în anul 2010 era deja prescrist, în consecință, recalcularea pierderii fiscale de recuperat în perioada următoare anului 2010, prin diminuarea acesteia cu suma de y3 lei, s-a făcut cu încălcarea prevederilor legale aplicabile.

Prin urmare, argumentul petentei potrivit căruia la momentul începerii inspecției fiscale, dreptul organelor fiscale de a diminua pierderea fiscală născută în anul 2010 era deja prescrist, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale încadrându-se în

termenul de prescripție de 5 ani, fapt pentru care se va trece la soluționarea pe fond a cauzei.

2. Referitor la impozitul pe profit si TVA aferente cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă de VB SRL Ungaria sucursala Cluj, reprezentând costuri de administrare alocate Sucursalei prin facturarea acestora de către sediul principal VB Kft Ungaria.

Cauza supusă soluționării este dacă petenta avea sau nu dreptul de a considera cheltuielile cu salariile si contribuțiile pentru persoanele care dețin funcția de administrator, manager logistică, asistent manager, asistent juridic, etc, înregistrate în evidenta contabila a societății VB SRL Sucursala Cluj, care fac obiectul contestației, ca fiind deductibile la calcul profitului impozabil, precum și dacă avea sau nu dreptul de deducere a TVA în sumă totală de y2 lei, în condițiile în care aceste cheltuieli au fost asimilate de către organele de inspecție fiscală cheltuielilor de administrare și conducere, ținând seama de relația juridica ce guvernează forma de organizare a afacerii se deduc la nivel central prin intermediul societății al cărei sediu permanent este petenta, neputând fi ceruta o remunerație pentru aceste activitati.

În ceea ce privește impozitul pe profit, se rețin următoarele:

În fapt, societatea VBE Kft Ungaria-societatea al cărei sediu permanent este petenta, in calitate de antreprenori (executant), a incheiat in data de 16.05.2012 un contract de antrepriza generala cu SC W Romania SRL, lucrarea fiind realizata prin intermediul sediului permanent din Romania VB SRL Sucursala Cluj, în conformitate cu prevederile art. 8 alin. (1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, care prevede: “Definiția sediului permanent- (1) în înțelesul prezentului cod, sediul permanent este un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident...”, precum și alin. (7¹) din același act normativ care prevede: “...sediul permanent desemnat din Romania aparținând persoanelor juridice străine beneficiare ale unor prestări de servicii de natura activităților de lucrări de construcții montaj, supraveghere, consultanță, asistentă tehnică și orice alte activități. au obligația să înregistreze contractele încheiate cu acești parteneri la organele fiscale competente”.

SC VB KFT Ungaria prin hotărârea asociatului unic, a hotărât înființarea unei sucursale în municipiul Cluj Napoca, sub denumirea VBE SRL Ungaria sucursala Cluj, sucursala își desfășoară activitatea conform actului constitutiv, încheiat la data de 04.08.2008, și a normelor juridice aplicabile sucursalelor prevăzute de Legea nr. 31/1990 republicată.

Obiectul contractului este reprezentat de faptul că: „Beneficiarul îi atribuie antreprenorului toate lucrările, care sunt necesare pentru construirea unei unitari de producție (facilitați), constând dintr-o fabrica cu un birou integrat și facilitati exterioare. Scopul acestor servicii consta în extinderea unitatii de producție, care este situata în sud de Zimandu Nou, Romania și la est de drumul național DN 79....; Pentru livrările și serviciile executantului privind ridicarea fabricii, menționate anterior, executantul și beneficiarul au convenit asupra unei sume forfetare în valoare de 4.620.000 Euro. Prețul forfetar este valabil pe perioada derulării contractului.”

Termene contractuale: Consolidare hala & rezistenta podea: 15.11.2012; Finalizare hala; 20.02.2013; Finalizare birou: J 5.03.2013; Finalizarea instalațiilor exterioare: 15.03.2013.

În data de 08.01.2013, se emite un Act adițional prin care este modificat Contractul de antrepriza generala mai sus menționat care prevede: construirea unei noi hale de depozitare, cu o valoare contractuala de 677.499,75 Euro.

Începerea lucrărilor este data de 08 ianuarie 2013 și data finalizării 18.06.2013.

Conform contractului de antrepriza toate traducerile documentelor oficiale, care trebuie efectuate în limba maghiara de către executant în legătura cu prezentul contract, vor fi făcute pe cheltuiala executantului. Valoarea contractuala convenita, include toate costurile efectuate de către contractant (executant) și subcontractantii săi. Aceste costuri includ, printre altele, costurile suportate prin încheierea polițelor de asigurare necesare în baza contractului și costal garanțiilor oferite de către executant.

Din verificările efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că SC Xxx a înregistrat în evidența sa contabilă o serie de facturi prezentate în anexa nr. 2 la RIF, facturi ce au fost înregistrate în contabilitate în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți”, analitic W, emise de către VB SRL Ungaria, constând în facturarea de cheltuieli cu salariile și contribuțiile (aferele angajaților firmei mamă).

Pentru justificarea acestor cheltuieli, organele de inspecție fiscală au solicitat petentei explicații și susținerea lor cu documente justificative care să demonstreze necesitatea acestora, conform prevederilor art. 29 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 89 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privin Codul fiscal.

Societatea VB SRL Ungaria sucursala Cluj, pentru realizarea obiectivului “Hala industrială W” situata în localitatea Zimandu Nou - județul Arad, are încheiate un număr de 67 contracte cu diverși subcontractori, persoane juridice și fizice, romane și străine (din Ungaria), acestea fiind înregistrate la organul fiscal teritorial.

Cu privire la cheltuielile cu salariile si contribuțiile (aferele angajaților firmei al cărei sediu permanent este petenta) înregistrate în evidenta contabila a societății VB SRL Ungaria sucursala Cluj s-au primit următoarele clarificări:

-“Întrucât sucursala nu are nici un angajat în Romania, construcția halei industriale W respectiv,,lucrările administrative, tehnice de pregătire, lucrările celor 22 diriginti de șantier sunt realizate de către angajații VB Kft în intervalul orelor de munca legale. Tarifele pentru lucrările care apar menționate în facturi sunt strict pentru realizarea lucrărilor din Romania, care ar fi fost ocazionate si în cazul în care am fi operat sediu social cu angajații în Romania.

-întrucât angajații VB Kft au desfășurat aceleași activități în cadrul lucrărilor din Romania ca și în cazul lucrărilor din Ungaria, nu a fost necesar sa elibereze o situație de lucrări, întrucât nu au prestat servicii în calitate de contractanți.”

Facturile reprezentând cheltuieli cu salariile si contribuțiile angajaților firmei VB Kft din Ungaria, au fost emise pentru personalul administrativ TESA, fiecare factura având anexat un tabel cu numele, prenumele angajatului, funcția deținută, zilele prezente pe șantierul “Hala W”, precum și remunerația zilnică obținută.

Astfel, pentru personalul administrativ-TESA, respectiv costurile de administrare, management, control, înregistrate conform pct. 41 lit. a) din HG nr. 44/2004, organele de inspecție fiscală au solicitat în data de 04.04.2016, respectiv în data de 06.04.2016, (Anexa nr.6 la RIF), informații cu privire la funcția deținută în societatea VB Kft Ungaria, precum și munca efectiv prestată de către aceștia, pentru a stabili dacă cheltuielile cu salariile si contribuțiile înregistrate în evidenta contabila a societății VB SRL Ungaria sucursala Cluj sunt justificate, în sensul ca, ținând seama de relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerii, în speța, obligația contractuală a antreprenorului (executant) VB Kft Ungaria de a construi pentru beneficiarul W Romania unitatea de producție din Zimandu Nou Romania aceste cheltuieli se deduc la nivel central prin intermediul societății al cărei sediu permanent este petenta neputând fi cerută o remunerație pentru aceste activități chiar dacă sunt efectiv prestate, în ceea ce privește șantierul "hala industrială W" din Zimandu Nou. jud.Arad.

În data de 05.04.2016, respectiv 06.04.2016. (Anexa nr.7, pag. 1-3 la RIF), VB SRL Ungaria sucursala Cluj prin doamna BM - imputernicită administratorului, a transmis informațiile solicitate cu privire la personalul administrativ.

Astfel, pentru trimestrul IV 2012 și anul 2013, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu salariile si contribuțiile înregistrate în contabilitate, pentru persoanele care dețin funcții de conducere, control, management sau similare, (respectiv referent economic, contabil, administrator, manager logistica, asistent manager, asistent juridic, etc..., cum este înscris în facturi), ca fiind

nedeductibile la calculul masei profitului impozabil (anexa nr. 8 la RIF), cheltuieli considerate de către organele fiscale ca fiind deduse la nivelul societății al cărei sediu permanent este petenta.

Organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu salariile și contribuțiile în sumă de **xxx lei** aferente trimestrului IV 2012 și **xxx lei** aferente anului 2013.

De asemenea, în anul 2014, cu privire la cheltuielile cu salariile și contribuțiile personalului administrativ –TESA, organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli înregistrate în contabilitate, pentru persoanele FVZ - având funcția de manager economic, MM - având funcția de contabil și KG - având funcția de contabil, ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit (anexa nr. 8 la RIF). Organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu salariile și contribuțiile în sumă totală de **xxx lei** ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil.

Pentru reflectarea operațiunilor în evidenta contabilă a SC VB SRL Ungaria sucursala Cluj, conform reglementarilor Legii nr. 82/1991 republicată și a prevederilor Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, SC VB SRL sucursala Cluj are încheiat Contract de prestări servicii nr. 9 din data de 20.07.2012 cu SC BB SRL Arad, societate care prestează servicii contabile, precum și întocmirea situațiilor financiare, în conformitate cu Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

În consecință, conform prevederilor art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.41 lit.a) și b) din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil cheltuielile cu salariile și contribuțiile înregistrate în contabilitate, pentru persoanele care dețin funcții de conducere, control, management sau similare, în sumă totală de **xxx lei** (xxx lei aferente trimestrului IV 2012, xxx lei aferente anului 2013 și xxx lei aferente anului 2014. (Anexa nr. 8 la RIF).

În drept, potrivit prevederilor art. 29 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 29 Veniturile unui sediu permanent

(1) Persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România au obligația de a plăti impozitul pe profit pentru profitul impozabil care este atribuibil sediului permanent.

(2) Profitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite în cap. 2 al prezentului titlu, în următoarele condiții:

a) numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent se includ în veniturile impozabile;

b) numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile.

Profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor prețurilor de transfer la stabilirea prețului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul său permanent. Atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul său principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi privind suportarea efectivă a costurilor și alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent utilizând regulile prețurilor de transfer.

(4) În situația în care persoana juridică străină își desfășoară activitatea în România printr-un singur sediu permanent, acesta este și sediul permanent desemnat pentru îndeplinirea obligațiilor care revin potrivit prezentului titlu.

Potrivit prevederilor pct. 89 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privin Codul fiscal:

„89. În scopul deducerii cheltuielilor alocate unui sediu permanent de către persoana juridică străină care își desfășoară activitatea prin intermediul acestuia, precum și de către orice altă persoană afiliată acelei persoane juridice străine, pentru serviciile furnizate, trebuie îndeplinite următoarele condiții:

(i) serviciul furnizat să fie efectiv prestat. Pentru a justifica prestarea efectivă a serviciului, sediul permanent trebuie să prezinte autorităților fiscale orice documente justificative din care să rezulte date privitoare la:

a) natura și valoarea totală a serviciului prestat;

b) părțile implicate;

c) criteriile proprii de împărțire a costurilor pe fiecare beneficiar al serviciului respectiv, dacă este cazul;

d) justificarea utilizării criteriului ca fiind adecvat naturii serviciului și activității desfășurate de sediul permanent;

e) prezentarea oricăror alte elemente de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor care pot să ateste prestarea serviciului respectiv.

Justificarea prestării efective a serviciului se efectuează cu situațiile de lucrări, procesele-verbale de recepție, rapoartele de lucru, studiile de fezabilitate, de piață sau cu orice alte asemenea documente;

(ii) serviciul prestat trebuie să fie justificat și prin natura activității desfășurate la sediul permanent.

La stabilirea prețului de piață al transferurilor efectuate între persoana juridică străină și sediul său permanent, precum și între acesta și orice altă persoană afiliată acesteia, vor fi utilizate regulile prețurilor de transfer, astfel cum sunt acestea detaliate în normele metodologice pentru aplicarea art. 11 din Codul fiscal, (...).”

Potrivit prevederilor invocate, persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România au obligația de a plăti impozitul pe profit pentru profitul impozabil care este atribuibil sediului permanent. Profitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite în [cap. 2](#) din Codul fiscal, în următoarele condiții: numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent se includ în veniturile impozabile și numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile.

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

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

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

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

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

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

De asemenea, potrivit art. 11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.”

Coroborat cu pct.41 lit.a) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte

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

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

Potrivit prevederilor invocate, în cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. De asemenea, în cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului, între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se rețin următoarele:

În fapt, pentru personalul administrativ-TESA, echipa de control a solicitat în data de 04.04.2016 informații cu privire la funcția deținută în societatea VB Kft Ungaria, precum și munca efectiv prestată de către aceștia, pentru a stabili dacă cheltuielile cu salariile și contribuțiile înregistrate în evidența contabilă a societății VB SRL Ungaria sucursala Cluj sunt justificate în sensul că, ținând seama de relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerii, în speță, obligația contractuală a antreprenorului (executant) VB Kft Ungaria de a construi pentru beneficiarul W Romania unitatea de producție din Zimandu Nou Romania aceste cheltuieli se deduc la nivel central prin intermediul societății al cărei sediu permanent este petenta neputând fi cerută o remunerație pentru aceste activități și dacă sunt efectiv prestate, în ceea ce privește șantierul “hala industrială W” din Zimandu Nou, jud.Arad.

În data de 05.04.2016, petenta - prin doamna BM, împuternicită administratorului, a transmis informațiile solicitate cu privire la personalul administrativ.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA TVA în suma totală de **2 lei** aferenți cheltuielilor cu salariile și contribuțiile înregistrate în contabilitate, pentru persoanele care dețin funcții de conducere, control, management sau similare, respectiv referent economic, manager logistica, asistent manager, asistent juridic, etc. cum este înscris în facturi, pe motivul încălcării prevederilor art. 145. alin.(2). lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“ART. 6

Exercitarea 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.”

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările ulterioare care precizează:

“ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;(...)”

coroborat cu HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“6.1. În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.”

Din analiza normelor legale incidente rezultă că persoanele impozabile au posibilitatea legală de a a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere a TVA.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile sau serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată,

ci să și demonstreze că bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate folosului propriilor operațiuni taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei din contestația formulată și a constatărilor organului fiscal, rezultă următoarele:

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală se reține că SC Xxx a înregistrat în evidența sa contabilă o serie de facturi prezentate în anexa nr. 2 la RIF, facturi ce au fost înregistrate în contabilitate în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți”, analitic W, emise de către VB SRL Ungaria, constând în facturarea de cheltuieli cu salariile și contribuțiile (aferele angajaților firmei mamă).

În cuprinsul contestației, petenta arată că, în fapt, firma VB KFT cu sediul în Ungaria, 6000 K,MT, având cod fiscal xxx a înființat în România o Sucursală, în conformitate cu prevederile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale. Sucursala este un dezmembrământ fără personalitate juridică al societății maghiare, fără capital social, fără personal salariat, fără resurse financiare și materiale proprii, obligată la plata impozitului pe profit în România și înregistrată în scopuri de TVA în România.

În data de 16.05.2012, societatea maghiară VBE Kft Ungaria (Sediul Principal) în calitate de antreprenor (executant) a încheiat un contract de antrepriza generală cu SC W Romania SRL, lucrarea fiind realizată prin intermediul Sucursalei (sediului permanent) din România. Obiectul contractului îl constituie: „ (...) construirea unei unități de producție (facilitați), constând dintr-o fabrică cu un birou integrat și facilități exterioare. Scopul acestor servicii constă în extinderea unității de producție, care este situată la sud de Zimandu Nou, România și la est de drumul național DN 79....; Pentru livrările și serviciile executantului privind ridicarea fabricii, menționate anterior, executantul și beneficiarul au convenit asupra unei sume forfetare în valoare de 4.620.000 Euro. Prețul forfetar este valabil pe perioada derulării contractului.” Termene de execuție prevăzute în contract: Consolidare hala & rezistența podea: 15.11.2012; Finalizare hala: 20.02.2013; Finalizare birou: 15.03.2013; Finalizarea instalațiilor exterioare: 15.03.2013. În data de 08.01.2013, se emite un Act adițional prin care se suplimentează valoarea contractuală inițială cu suma 677.499,75 Euro reprezentând prețul aferent construirii de către executant a unei noi hale de depozitare.

Anterior semnării contractului la care a făcut referire mai sus, societatea maghiară VBE Kft Ungaria (Sediul Principal) a efectuat o serie de activități generatoare de costuri, dintre care enumeră, cu titlu de exemplu, următoarele:

- analizarea cerințelor tehnice și financiare ale SC W Romania SRL cu privire la proiect;

- fundamentarea ofertei de preț;
- purtarea de negocieri și semnarea contractului;
- deplasări din Ungaria în România.

Toate aceste costuri, premergătoare începerii lucrărilor de construcție, au fost suportate de Sediul Principal din Ungaria fără să fie atribuite Sucursalei.

Ulterior semnării contractului, personalul administrativ și de conducere al societății maghiare VBE Kft (Sediul Principal) a desfășurat o serie de activități legate de executarea obiectivului contractat cu SC W Romania SRL. Realizarea activităților respective cu personalul propriu al societății maghiare a generat pentru aceasta costuri cu salariile și contribuțiile, costuri care, în mod firesc, ar fi fost realizate de orice altă societate independentă din România, dacă aceasta ar fi contractat lucrările de construcții care fac obiectul contractului încheiat cu SC W Romania SRL. Dintre lucrările executate de personalul din structura administrativă și managerială a societății maghiare, și care nu puteau fi prestate de societatea din România angajată pentru conducerea contabilității Sucursalei, petenta enumeră exemplificativ, următoarele:

- identificare potențiali parteneri pentru a executa anumite părți ale proiectului în subantrepriză, analizare și selectare oferte, negocieri, semnare contracte. Legat de operațiunile precizate, petenta susține că, însuși organul fiscal face următoarea precizare la pag.8 din RIF: “... societatea VB SRL sucursala Cluj, pentru realizarea obiectivului “Hala industrială W” situată în localitatea Zimandu Nou - județul Arad, are încheiate un număr de 67 contracte cu diverși subcontractori, persoane juridice și fizice, romane și străine (din Ungaria), acestea fiind înregistrate la organul fiscal teritorial.” Astfel de activități presupun implicarea personalului cu pregătire profesională corespunzătoare în domeniul managerial, economic, tehnic și juridic;

- identificarea furnizorilor de materiale de construcții necesare realizării proiectului, analizarea și selectarea ofertelor, negocieri, perfectarea contractelor. Astfel de activități presupun implicarea personalului cu pregătire profesională corespunzătoare în domeniul managerial, logistic, economic, tehnic și juridic;

- analizarea și acceptarea/refuzul situațiilor de lucrări emise și a facturilor de decontare emise de subantreprenori/furnizori de către personalul cu pregătire profesională în domeniul managerial, tehnic și economic;

- întocmirea instrumentelor de decontare bancară pentru efectuarea plăților către furnizorii/subantreprenorii care au livrat bunuri sau au prestat servicii pentru construirea obiectivului din România. În aceste acțiuni a fost implicat personal cu pregătire managerială și economică;

- întocmirea facturilor în numele Sucursalei și transmiterea acestora către SC W Romania SRL de către personalul cu pregătire managerială, tehnică și economică, etc.

- efectuarea plăților reprezentând obligații bugetare constând în impozit pe profit, TVA, impozit pe veniturile din redevențe calculate în sarcina Sucursalei de

către SC BB SRL Arad și datorate Statului Român potrivit legislației din România și conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Ungaria, operațiuni efectuate de personalul managerial și economic al Sediului Principal.

Petenta arată că, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală (pag.8) se precizează că “Pentru personalul administrativ -TESA, fiecare factura are anexat un tabel cu numele, prenumele angajatului, funcția deținută, zilele prezente pe șantierul “Hala W”, precum și remunerația zilnică obținută, fapt ce denotă că toate cheltuielile de această natură alocate sucursalei au fost determinate pe baza muncii efectiv prestate legate de realizarea proiectului W.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, VB SRL Ungaria sucursala Cluj este controlată de către persoana juridică străină VB KFT Ungaria, respectiv se află în relații de afiliere așa cum prevede art. 7, pct. 21, litc. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din lecturarea Raportului de inspecție fiscală din 28.04.2016 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, la fila 3, Capitoul II - date despre contribuabil - pct. 11. Prezentarea relațiilor de afiliere, se reține că, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele relații de afiliere:

- societatea verificată are achiziții de materiale și prestări de servicii de la societatea VB UNGARIA-societatea al cărei sediu permanent este petenta;
- între VB Sucursala Cluj și SC VB ROMANIA SRL exista relații de afiliere, în sensul că societatea VB UNGARIA-societatea al cărei sediu permanent este petenta detine un procent 80% din capitalul social al SC VB Romania SRL.

Rezultă că organele de inspecție fiscală au considerat „sucursala - dezmembrământ fără personalitate juridică”, constituită conform art. 43 și art 44 din Legea nr. 31/1990 drept persoană juridică afiliată, în sensul că VB Sucursala Cluj este controlată de către persoana juridică străină VB KFT UNGARIA, respectiv se află în relații de afiliere, conform pct. 21 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal:

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

(...)

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

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

În opinia organelor de inspecție fiscală, faptul că dezmembrămintele fără personalitate juridică sunt entități înființate conform Legii privind societățile comerciale nr. 31/1990 republicată, art. 44, nu anulează tratamentul fiscal aplicabil în cazul entităților controlate în fapt de aceeași societate din Ungaria.

În acest sens, jurisprudența în materie, respectiv Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplica societăților- cu sedii permanente și filialelor acestora din diferite state membre, aplica următoarele definiții: "...b) *sediul permanent înseamnă orice sediu de afaceri stabil situat într-un stat membru, prin care se desfășoară în întregime sau parțial activitatea unei societăți comerciale din alt stat membru, în măsură în care profiturile înregistrate de sediul stabil sunt impozabile în statul membru în care este situat, în temeiul tratamentului bilateral privind impozitarea sau, în absența unui astfel de tratat, în temeiul dispozițiilor din dreptul intern*".

De asemenea, organele de inspecție fiscală au arătat că au ținut cont de cele prevăzute în convenția de evitare a dublei impuneri, care face trimitere la legislația internă, respectiv la prevederile Codului fiscal, și anume prevederile paragrafului 3 al art. 7 din Legea nr. 91/1994 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Ungaria pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, care precizează: „.....*Aceste prevederi vor fi aplicate sub rezerva restricțiilor prevăzute de legislația internă*".

Referitor la realizarea de către Xxx, de venituri atribuibile acesteia în calitate de sediu permanent, conform art. 29 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, aferente Contractului de antrepriză generală încheiat de firma VBE KFT UNGARIA la 16.05.2012 cu SC W ROMANIA SRL, în condițiile în care numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii veniturilor atribuibile sediului permanent se includ în cheltuielile deductibile se reține că potrivit prevederilor art. 29 „*Veniturile unui sediu permanent*” alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd în mod expres faptul că: „*Profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoana separată și prin utilizarea regulilor preturilor de transfer la stabilirea preturilor de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul sau permanent.*”

Astfel, în opinia organelor de inspecție fiscală, art. 29, alin. (3) face trimitere la utilizarea regulilor preturilor de transfer, respectiv la cele prevăzute la art. 11, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la pct. 41 HG nr. 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a codului fiscal, care prevede următoarele:

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

- între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanta sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mama, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi ceruta o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legala este relația juridica ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entitati.

- serviciile trebuie sa fie prestate in fapt. Simpla existenta a serviciilor in cadrul unui grup nu este suficienta, deoarece, ca regula generala, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate in fapt”.

Pentru justificarea serviciilor facturate de către Xxx, pe perioada desfășurării controlului organele de inspecție fiscală au solicitat motivarea și detalierea acestor servicii și susținerea lor cu documente justificative care să demonstreze necesitatea și efectuarea acestora, în conformitate cu prevederile art. 29 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 89 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„89. În scopul deducerii cheltuielilor alocate unui sediu permanent de către persoana juridică străină care își desfășoară activitatea prin intermediul acestuia, precum și de către orice altă persoană afiliată acelei persoane juridice străine, pentru serviciile furnizate, trebuie îndeplinite următoarele condiții:

(i) serviciul furnizat să fie efectiv prestat. Pentru a justifica prestarea efectivă a serviciului, sediul permanent trebuie să prezinte autorităților fiscale orice documente justificative din care să rezulte date privitoare la:

a) natura și valoarea totală a serviciului prestat;

b) părțile implicate;

c) criteriile proprii de împărțire a costurilor pe fiecare beneficiar al serviciului respectiv, dacă este cazul;

d) justificarea utilizării criteriului ca fiind adecvat naturii serviciului și activității desfășurate de sediul permanent;

e) prezentarea oricăror alte elemente de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor care pot să ateste prestarea serviciului respectiv.

Justificarea prestării efective a serviciului se efectuează cu situațiile de lucrări, procesele-verbale de recepție, rapoartele de lucru, studiile de fezabilitate, de piață sau cu orice alte asemenea documente;

(ii) serviciul prestat trebuie să fie justificat și prin natura activității desfășurate la sediul permanent.

La stabilirea prețului de piață al transferurilor efectuate între persoana juridică străină și sediul său permanent, precum și între acesta și orice altă persoană afiliată acesteia, vor fi utilizate regulile prețurilor de transfer, astfel cum sunt acestea detaliate în normele metodologice pentru aplicarea art. 11 din Codul fiscal, (...).”

Astfel, cheltuielile cu salariile si contribuțiile facturate de către VB Kft Ungaria pentru persoanele care dețin funcția de administrator, manager logistică, asistent manager, asistent juridic, referent economic, respectiv contabil, au fost asimilate de către organele de inspecție fiscală cheltuielilor de administrare și conducere în conformitate cu pct.41 lit.a) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privin Codul fiscal, care prevede: „... *costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități.*”

Petenta consideră că tratamentul fiscal aplicat de organul de control cheltuielilor generale de administrare alocate sucursalei este profund eronat și că acest tratament provine din confuzia pe care organul de control o face între noțiunile de **entități afiliate** și **sediul permanent**. Această confuzie este evidentă **atât prin utilizarea, în mod repetat, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, a termenului „societate/companie/firma mamă”** atribuit societății VBE KFT Ungaria, termenul „societate mamă” fiind atribuit, de regulă, societăților afiliate, care constituie un grup, **cât și prin încadrarea juridică făcută de organul fiscal pentru a justifica respingerea dreptului de deducere a cheltuielilor, petenta citând din RIF prevederile art. 11, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.41, lit. a) și b) din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.**

Petenta afirmă că din punct de vedere ale legii de înființare si funcționare, sucursala „Xxx” a fost înființată de către societatea comercială VBE KFT Ungaria în conformitate cu prevederile art.44 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, conform căroră: „*Societățile comerciale străine pot înființa în România, cu respectarea legii române, filiale, precum și sucursale, agenții, reprezentanțe sau alte sedii secundare, dacă acest drept le este recunoscut de legea statutului lor organic.*”

Potrivt dispozițiilor art.43 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale: „*Sucursalele sunt dezmembrăminte fără personalitate juridică ale societăților comerciale și se înregistrează, înainte de începerea activității lor, în registrul comerțului din județul în care vor funcționa.*”

Din punct de vedere al reglementărilor fiscale, în opinia petentei, entitățile afiliate sunt definite la art.7 pct.21 din Codul fiscal. Se poate constata că nici unul dintre cazurile prezentate de reglementarea fiscală anteprecizată nu definește relațiile dintre VB Kft Ungaria și Sucursală și, prin urmare, Sucursala din România nu este entitate afiliată cu persoana juridică din Ungaria.

Xxx este un sediul permanent în România al societății nerezidente VBE KFT Ungaria, așa cum acesta este definit la art.8 alin.(1)-alin.(3) din Codul fiscal:

„(1) În înțelesul prezentului cod, sediul permanent este un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent.

(2) Un sediu permanent presupune un loc de conducere, sucursală, birou, fabrică, magazin, atelier, precum și o mină, un puț de țigăi sau gaze, o carieră sau alte locuri de extracție a resurselor naturale.

(3) Un sediu permanent presupune un șantier de construcții, un proiect de construcție, ansamblu sau montaj sau activități de supervizare legate de acestea, numai dacă șantierul, proiectul sau activitățile durează mai mult de 6 luni. ”

Definirea dată sediului permanent prin Codul fiscal converge atât cu definirea sediului permanent din Convenția model OECD (articolul 5 paragrafele 1, 2 și 3), cât și cu definirea sediului permanent din Convenția pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital încheiată între România și Republica Ungară (articolul 5 paragrafele 1, 2 și 3).

În opinia petentei, singurul motiv de fapt care a fost avut în vedere de organele fiscale pentru respingerea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA aferente serviciilor prestate de persoanele care dețin funcții de conducere, control, management sau similare, (respectiv referent economic, contabil, administrator, manager logistica, asistent manager, asistent juridic, etc.) atribuite Sucursalei din România de către sediul său principal din Ungaria îl reprezintă existența contractului de prestări servicii încheiat de Sediul Principal cu SC BB SRL Arad, contract ce vizează prestarea de servicii contabile și întocmirea situațiilor financiare pentru sediul permanent conform cerințelor Legii contabilității nr. 82/1991, în condițiile în care, în contractul la care am făcut referire, nu sunt prevăzute clauze privind prestările de servicii specifice referențelor economice, administratorilor, managerilor în domeniul logisticii, asistenților manageri asistenților juridici, etc...).

Mai mult, din examinarea informațiilor conținute de baza de date RECOM, conform documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că VB SRL UNGARIA SUCURSALA CLUJ este înființată ca și sucursală având ca administrator persoana fizică WR, cu domiciliul în Ungaria.

Iar VB ROMÂNIA SRL cu sediul în Mun. Cluj Napoca are ca și asociat persoana juridică VB KFT Ungaria, cu sediul în Ungaria, deținând 80 părți VB ROMÂNIA SRL.

Având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei, organul competent în soluționare a contestației reține că cheltuielile cu salariile și contribuțiile facturate de către VB Kft Ungaria pentru persoanele care dețin funcția de administrator,

manager logistică, asistent manager, asistent juridic, referent economic, respectiv contabil, au fost asimilate de către organele de inspecție fiscală cheltuielilor de administrare și conducere în conformitate cu pct.41 lit.a) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă acestea sunt atribuibile societății din România sau Grupului și nu s-a făcut dovada prețurilor practicate și nici a modului cum acestea au fost stabilite la nivel de grup.

Cu adresa nr. xxx/12.12.2016, D.G.R.F.P. Timișoara ca organ competent în soluționarea contestației, în scopul stabilirii situației de fapt prin raportare la temeiurile de drept invocate de către inspecția fiscală și de către petentă, în considerarea principiului general de conduită în administrarea creanțelor fiscale, respectiv principiul aplicării unitare a legislației reglementat la art. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 276 din același act normativ și având în vedere susținerile petentei din contestația formulată, a solicitat Activității de Inspecție Fiscală completarea Referatului cu propuneri de soluționare a contestației cu indicarea normei legale care permite considerarea unei sucursale – dezmembrământ fără personalitate juridică constituită conform art. 43 din Legea nr. 31/1990 - drept persoană juridică afiliată, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 21 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

De asemenea, în scopul clarificării stării de fapt constatate de către inspecția fiscală, a solicitat completarea dosarului cauzei cu precizarea faptului dacă petenta Xxx a realizat venituri atribuibile acesteia în calitate de sediu permanent, conform art. 29 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, aferente Contractului de antrepriză generală încheiat de firma VBE KFT UNGARIA la 16.05.2012 cu SC W ROMANIA SRL, în condițiile în care numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii veniturilor atribuibile sediului permanent se includ în cheltuielile deductibile, conform normei legale mai sus indicate.

Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a formulat răspunsul său conținut în adresa nr. 4766/27.12.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. 547/06.01.2017, preluând în acesta argumentele din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei contestate.

Din examinarea filei 3 a Raportului de inspecție fiscală, rezultă că inspecția fiscală a consemnat că între petenta Xxx și VB România există relații de afiliere motivate de faptul că firma din Ungaria al cărei sediu permanent este petenta deține un procent de 80% din capitalul social al VB ROMANIA SRL.

Din examinarea documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că petenta Xxx ca sucursală nu are personalitate juridică, fiind înregistrată ca sediu permanent al persoanei juridice din Ungaria, VB KFT.

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

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

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

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

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

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

Analizând norma legală precitată, în virtutea principiului general de drept „*Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*” se constată că legiuitorul a reglementat sintagma „persoane afiliate” ca putând apărea numai între două entități, persoane juridice distincte.

Ori, în condițiile în care sediul permanent are caracterul juridic ale unei sucursale – fără personalitate juridică – stabilirea de către inspecția fiscală a afilierii sale cu societatea din Ungaria, al cărui sediu permanent este, se situează în afara cadrului legal care reglementează în domeniu.

Într-adevăr, așa cum rezultă din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, firma VB KFT Ungaria este persoană afiliată cu firma VB România, cu sediul în Cluj Napoca, str. xxx, conform art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însă extensia operată de inspecția fiscală, în sensul considerării și a sediului permanent din România al firmei din Ungaria, Xxx, excede cadrului legal, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, motiv pentru care reglementarea distinctă de către legiuitor a veniturilor unui sediu permanent, la art. 29 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, confirmă cu puterea evidenței intenția legiuitorului de reglementare expresă a acestei categorii de venituri.

Astfel, din examinarea dispozițiilor legale conținute de art. 29 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cât și de pct. 89 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, rezultă că: la stabilirea prețului de piață al transferurilor efectuate între persoana juridică străină și sediul său

permanent, precum și între acesta și orice altă persoană afiliată acesteia, vor fi utilizate regulile prețurilor de transfer, astfel cum sunt acestea detaliate în normele metodologice pentru aplicarea art. 11 din Codul fiscal.

Din lecturarea Raportului de inspecție fiscală se constată că inspecția fiscală, ignorând dispozițiile legale exprese precitate în ceea ce privește utilizarea regulilor prețurilor de transfer așa cum acestea sunt detaliate în normele metodologice pentru aplicarea art. 11 din Codul fiscal, nesolicitând petentei Dosarul prețurilor de transfer, a făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 11 alin. (2) din Codul Fiscal, ignorând faptul că legiuitorul nu a dispus „*stricto sensu*” ca la stabilirea prețului de piață al transferurilor efectuate între persoana juridică străină și sediul său permanent să fie ajustate veniturile sau cheltuielile sediului permanent.

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor cu serviciile în cauză și a TVA aferentă, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la aceste servicii, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

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 reglementat la art. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 276 din același act normativ, 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.

Prin urmare, 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 necesitatea și utilitatea serviciilor achiziționate de petentă, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile 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, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația petentei, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului,

Pe cale de consecință, din documentele existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei din contestația formulată, organul competent în soluționare a contestației nu poate stabili starea de fapt, respectiv norma legală care permite considerarea unei sucursale – dezmembrământ fără personalitate juridică constituită conform art. 43 din Legea nr. 31/1990 - drept persoană juridică afiliată, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 21 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, precum și dacă petenta Xxx a realizat venituri atribuibile acesteia în calitate de sediu permanent, conform art. 29 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, aferente Contractului de antrepriză generală încheiat de firma VBE KFT UNGARIA la 16.05.2012 cu SC W ROMANIA SRL, în condițiile în care numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii veniturilor atribuibile sediului permanent se includ în cheltuielile deductibile, conform normei legale mai sus indicate.

Astfel, raportat la documentele existente la dosarul cauzei, se va face aplicațiunea dispozițiilor art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Soluții asupra contestației

(...)

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) 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.”,

respectiv se va desființa parțial Decizia de impunere F-AR XXX/28.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare

stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma de **y1 lei** reprezentând impozit pe profit și suma de **y2 lei** reprezentând TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației fiscale a petentei ținând cont de prevederile legale în vigoare, precum și de cele reținute prin prezenta, în ceea ce privește posibilitatea legală a petentei de a beneficia de restituirea sumei de **y1 lei** reprezentând impozit pe profit și suma de **y2 lei** reprezentând TVA, în considerarea principiului rolului activ în vederea determinării corecte a situației fiscale a petentei.

3. Referitor la erorile materiale din decizia de impunere contestată invocată de petentă, se rețin următoarele:

Petenta invocă în cuprinsul contestației faptul ca in cuprinsul actului administrativ fiscal s-au strecurat următoarele erori:

“a) in anexa nr. 1 la RIF, la recalcularea rezultatului fiscal aferent anului 2011, organul de inspecție fiscală diminuează pierderea fiscală de recuperat cu suma de xxx lei, potrivit constatărilor înscrise la pag. 6 din RIF. In decizia de impunere nu se face nici o referire la aceasta suma;

b) la pag. 2 din decizia de impunere sunt prezentate motivele de fapt aferente anului 2011. Toate constatările regăsite in text sunt cu referire la anul 2012;

c) la pag. 3 din decizia de impunere sunt prezentate motivele de fapt aferente anului 2012. Toate constatările regăsite in text sunt cu referire la anul 2013;

d) caracterele diacritice folosite la scrierea deciziei de impunere sunt reprezentate grafic sub forma unor patrate.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, cu privire la cele sesizate de către petenta VB SRL Ungaria sucursala Cluj, rezultă că, organul fiscal emitent al actului contestat, ulterior formulării contestației, au constatat existența unor erori materiale înscrise în cuprinsul Deciziei de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă, fiind întocmit Referatul privind îndreptarea erorilor materiale nr. xxx/22.06.2016, și au procedat la îndreptarea acestor erori materiale în conformitate cu prevederile art. 53 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel încât la data de 22.06.2016 a fost emis un nou act administrativ fiscal purtând nr. F-AR XXX/28.04.2016 și „listat 22.06.2016”, noul act administrativ fiscal fiind comunicat petentei la data de 23.06.2016, conform semnăturii de primire înscrisă pe decizia de impunere existentă în fotocopie la dosarul cauzei.

II. B. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx/08.07.2016, Dosar fiscal nr. xxx, pentru suma totală de z2 lei, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care Decizia de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara-A.J.F.P. Arad-Activitatea de inspecție fiscală a fost desființată.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx din 08.07.2016 organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Arad, în conformitate cu prevederile art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1) și 176 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina societății petente suma totală de **z2 lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, accesorii calculate conform Anexei la Decizia nr. xxx/08.07.2016, reprezentând:

- dobânzi aferente impozitului pe profit în suma de z3 lei, cod 3;
- dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de z4 lei, cod 305.

În drept, potrivit prevederilor art.50 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ **ART. 50**

*Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal
(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.*

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În

acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.”.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale desființate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale.

Întrucât așa cum s-a reținut la pct.IV din prezenta decizie în ceea ce privește impozitul pe profit suma de **y1 lei** reprezentând impozit pe profit și suma de **y2 lei** reprezentând TVA, a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016 și având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarei de accesorii aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, **se va desființa parțial și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx din 08.07.2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad **în ceea ce privește suma totală de z2 lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, atât timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, urmând ca organele fiscale să procedeze la recalcularea acestora în funcție de rezultatele reverificării impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art. 276, art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

- **desființarea** Deciziei de impunere nr. F-AR XXX/28.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de D.G.R.F.P. Timișoara - A.J.F.P. Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **x2 lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de y1 lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de y2 lei.

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației fiscale a petentei ținând cont de prevederile legale în vigoare, precum și de cele reținute prin prezenta.

- *desființarea* Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.xxx/08.07.2016 emisă de către organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, pentru suma totală de **z2 lei**, reprezentând:

- dobânzi aferente impozitului pe profit în suma de z3 lei, cod 3;
- dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de z4 lei, cod 305,

urmând ca organele fiscale să procedeze la recalcularea acestora în funcție de rezultatele reverificării impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată.

- prezenta decizie se comunica la:
 - VB UNGARIA-Sucursala Cluj;
 - A.J.F.P. Arad, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015.

Decizia este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,