

**DECIZIA nr. 361 din 2013 privind solutionarea
contestatiei formulata de SC X SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. .**

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ., inregistrata sub nr. . de catre Administratia Finantelor Publice sector . - Activitatea de inspectie fiscala cu privire la contestatia SC X SRL cu sediul in Bucuresti, str. B-dul ..

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector . sub nr. ., il constituie decizia de impunere nr. privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, comunicata la data de **05.06.2012**, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ., precum si dispozitia de masuri nr. ., in ceea ce priveste urmatoarele obligatii suplimentare de plata in suma totala de . lei si urmatoarele masuri:

- . lei - TVA stabilita suplimentar de plata;
- . lei - dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA;
- masura diminuarii pierderii fiscale aferenta anilor 2006 - 2010 cu suma de . lei si preluarea in declaratia 101 privind impozitul pe profit la 31.12.2011 la randul "pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti" a pierderii fiscale stabilita la inspectia fiscala in suma totala de . lei in loc de . lei, stabilita prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ..

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector ., au efectuat inspectia fiscala partiala la SC X SRL asupra taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 15.09.2006 - 30.09.2011 si a impozitului pe profit pentru perioada 24.08.2006-31.12.2010.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ., iar in baza acestuia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ., prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de . lei, dobanzi de intarziere in suma de . lei, penalitati de intarziere in suma de . lei, impozit pe profit in suma de . lei si dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de . lei.

Din totalul obligatiilor stabilite societatea contesta urmatoarele:

- . lei - TVA stabilita suplimentar de plata;
- . lei - dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA;

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ., organele de inspectie fiscala au dispus urmatoarele masuri:

1. Corectarea Declaratiei informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national "394" pentru Semestrul 1/2007 si Semestrul 2/2007 pentru declararea achizitiilor de bunuri si servicii realizate in perioada de raportare.

2. Diminuarea pierderii fiscale aferenta anilor 2006, 2007, 2008, 2009 si 2010 cu suma totala de . lei si preluarea in Declaratia 101 privind impozitul pe profit aferenta anilor 2006, 2007, 2008, 2009 si 2010, la randul <pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti>, o pierdere fiscala in suma totala de . lei iar cea stabilita la inspectia fiscala este de . lei.

3. Corectarea deconturilor de TVA aferente trimestrului 3/2007 si trimestrului 2/2010.

4. Efectuarea inregistrarii 4426=4427 pentru suma de . lei si declararea in decontul de TVA aferent perioadei in care s-a finalizat inspectia fiscala, la rubrica "Regularizari" tva colectata si tva deductibila, a sumei de . lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de servicii intracomunitare efectuate in perioada 2009-2011.

5. Depunerea Declaratiilor recapitulative "390" privind livrarile/achizitiile intracomunitare de bunuri, prin declararea tuturor achizitiilor intracomunitare de servicii realizate in perioada de raportare : iunie 2010 si iunie 2011.

Din totalul masurilor dispuse de organul de inspectie fiscala societatea contesta masura diminuarii pierderii fiscale aferenta anilor 2006-2010 cu suma de . lei si preluarea in Declaratia 101 privind impozitul pe profit la 31.12.2011, la randul <pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti>, a pierderii fiscale stabilita la inspectia fiscala in suma totala de . lei in loc de . lei.

II. Prin contestatia formulata SC X SRL solicita anularea Deciziei de impunere nr. . privind obligatiile fiscale suplimentare si accesorii de plata emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ., in ceea ce priveste colectarea TVA in suma de . lei, a accesoriiilor de plata in suma de . lei, respingerea dreptului de deducere a cheltuielilor in cuantum total de . lei, precum si anularea partiala a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. . in ceea ce priveste masura diminuarii pierderii fiscale aferenta anilor 2006-2010 cu suma de . lei, invocand in sustinere urmatoarele argumente:

- SC X SRL s-a infiintat si inregistrat in scopuri de TVA in Romania in anul 2006 in vederea obtinerii autorizatiilor de punere pe piata a medicamentelor produse de catre asociatul unic Y, societate producatoare de medicamente si care comercializeaza medicamente pe piata din Romania, persoana impozabila stabilita in ..;

- in perioada supusa inspectiei fiscale SC X SRL a inregistrat cheltuieli in vederea obtinerii autorizatiilor de punere pe piata a medicamentelor produse de catre Y, activitate finantata de catre acesta din urma printr-un contract de imprumut acordat fara dobanda, in baza unui contract de finantare a activitatii constand in obtinerea autorizatiilor de punere pe piata pentru bunurile farmaceutice produse si comercializate pe piata din Romania de catre SC X SRL;

- organele de inspectie fiscala au calificat eronat cheltuielile facute de societate ca fiind contrapartida unei prestari de servicii catre sine, cu aplicabilitatea prevederilor art. 129 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, in realitate societatea actionand ca un cumparator-revanzator prin faptul ca actioneaza in beneficiul societatii-mama, prin obtinerea si transmiterea autorizatiilor de punere pe piata a medicamentelor si incasarea de la societatea-mama a contravalorii cheltuielilor efectuate, operatiunea reprezentand in fapt un serviciu intangibil constand in transmiterea folosintei dreptului de comercializare a medicamentelor pe piata romaneasca, cu aplicabilitatea prevederilor art. 129 alin. (2) din Codul fiscal;

- potrivit prevederilor pct.2 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 126 din Codul fiscal privind criteriile prin care este definita livrarea de bunuri/prestarea de servicii cu plata, intrucat exista o legatura directa intre contrapartida obtinuta de catre SC X SRL si avantajul obtinut de catre Y, sustine ca operatiunea desfasurata de catre SC X SRL in Romania constituie o prestare de servicii cu plata realizata in beneficiul Y;

- in ceea ce priveste locul prestarii, societatea invoca jurisprudenta comunitara in materie si art. 11 din Regulamentul nr. 282/2011 al Consiliului si sustine ca societatea-mama din .. nu se califica drept persoana impozabila stabilita in Romania printr-un sediu fix deoarece reprezentanta nu poate desfasura acte de comert si nu dispune de mijloace tehnice si umane prin care sa produca medicamente pe teritoriul Romaniei, astfel ca serviciile prestate de SC X SRL nu ar fi putut fi achitionate pentru necesitatile reprezentantei din Romania. In acest sens contestatara invoca pct.56 din decizia emisa de Curtea Europeana de Justitie in cazul C-73/06 "Planzer Luxembourg Sarl".

In acest caz, locul prestarii serviciilor ar fi in afara Romaniei, unde se afla sediul beneficiarului (societatea-mama din ..) in baza prevederilor art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 3 din Codul fiscal (perioada 2006-2009), respectiv art. 133 alin. (2) din Codul fiscal (perioada 2010-2011). In acest scop societatea arata ca a incheiat in data de 25 iunie 2012, ulterior inspectiei fiscale, un acord cu societatea-mama in vederea refacturarii cheltuielilor efectuate in vederea obtinerii autorizatiilor plus o marja de profit de 6% si a emis facturi pentru "*transmitere drept de utilizare autorizatii de punere pe piata medicamente/an 2006-2010*" fara TVA, cu mentiunea beneficiarul este obligat la plata taxei prin taxare inversa.

- in perioada 2006 - 2010, SC X SRL a inregistrat cheltuieli in valoare totala de . lei aferente demersurilor facute pentru obtinerea autorizatiilor de punere pe piata a medicamentelor produse de asociatul unic, respectiv Y, ce au fost considerate de AFP secon . ca fiind nedeductibile, intrucat cheltuielile suportate de SC X SRL pentru obtinerea autorizatiilor reprezinta cheltuieli efectuate in beneficiul asociatului unic Egyptian International potrivit art. 6 din OG nr. 92/2003 coroborat cu prevederile art.11 alin. (1), art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit.e) din Legea nr. 571/2003, procedand la reincadrarea formei tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic al acestora.

Contestatarul susține ca temeiurile de drept invocate de organul de inspecție fiscală sunt lipsite de relevanță în cauza supusă soluționării, întrucât:

- obținerea autorizațiilor reprezintă o tranzacție cu conținut economic;
- costurile cu obținerea autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor nu reprezintă cheltuieli efectuate în favoarea asociatului unic ci reprezintă o prestare de servicii de către SC X SRL către Y constând în transmiterea dreptului de a utiliza autorizațiile de punere pe piață a medicamentelor;
- în schimbul transferului dreptului de a utiliza autorizațiile de punere pe piață a medicamentelor, conform înțelegerii părților (Acordul din data de 25 iunie 2012) SC X SRL a refacturat către Y contravaloarea serviciilor prestate (cheltuieli efectuate plus o marjă de 6%).

În concluzie, contestatarul apreciază că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au respins deductibilitatea cheltuielilor cu consecința diminuării pierderii fiscale a SC X SRL cu suma de . lei aferentă serviciilor constând în transmiterea dreptului de utilizare a autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor al cărui titular este SC X SRL, autorizații ce au fost utilizate de Y.

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

3.1. Referitor la TVA stabilită suplimentar de plată în suma de . lei și a accesoriilor aferente în suma de . lei

SC X S.R.L. are codul de înregistrare fiscală ..
Perioada supusă inspecției fiscale: 15.09.2006 - 30.09.2011.

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța asupra cuantumului diferenței suplimentare de TVA în urma inspecției fiscale, în condițiile în care motivul invocat de organul de inspecție fiscală, cu privire la faptul că Y are un sediu fix în România, nu poate fi reținut.

In fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. . organul de inspecție fiscală menționează următoarele:

- societatea X SRL nu a realizat operațiuni taxabile până la 30.09.2011;
- SC X SRL a fost înființată în anul 2006 în vederea obținerii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor produse de asociatul unic Y, societate producătoare de medicamente și care comercializează medicamente pe piața românească, având în vedere prevederile din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății;
- SC X SRL a înregistrat numai cheltuieli efectuate în vederea obținerii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor, astfel încât la 30.09.2011 contul 401 "furnizori" prezintă un sold de . lei;
- contul 455 "sume datorate asociaților" avea la 30.09.2011 un sold în suma de . lei;
- la pct. 2.2. din contractul de împrumut societate încheiat între Y (Y), în calitate de împrumutător și SC X SRL în calitate de împrumutat, (contract fără număr, fără dată și fără valoare iar în evidența contabilă a societății nu este înregistrat), se stipulează următoarele:
 - cap. 2.2. "obiectul contractului": "împrumutul se acordă fără dobândă și are drept scop finanțarea activității împrumutatului și a calității acestuia de detinator al autorizațiilor de punere pe piață pentru bunurile farmaceutice produse și comercializate pe piață din România de către împrumutător. Astfel sumele împrumutate vor fi folosite inclusiv pentru plata oricăror taxe, speze, ori proceduri pe care împrumutatul este ținut să le plătească în calitate de detinator al autorizațiilor de punere pe piață, în conformitate cu legislația din România";
 - firma Y detine în România o reprezentanță comercială, al cărei obiect de activitate este sprijinirea activității firmei egiptene prin acțiuni de promovare, înregistrare și urmarire a derulării contractelor de import produse farmaceutice. Reprezentanța detine un sediu unde funcționează și SC X SRL în baza unui contract de comodat, are un reprezentant legal care

este in acelasi timp si administratorul societatii romanesti si un numar de salariati (ce au variat intre 13 si 21 de salariati).

In baza acestor constatari organul de inspectie fiscala a concluzionat faptul ca Y dispune in Romania de suficiente resurse tehnice si umane pentru a efectua regulat livrari de bunuri si servicii impozabile indeplinind conditiile prevazute de art. 125¹ alin. (2) lit.a) (2007-2009), respectiv 125¹ alin. (2) lit.b) (2010-2011) din Codul fiscal pentru a detine in Romania un sediu fix.

De asemenea au fost invocate art. 6 si art. 94 din Codul de procedura fiscala si art. 11, art. 129 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003, considerand ca sunt servicii prestate in mod gratuit societatii egiptene si dat fiind dispozitiile art. 133 alin. (1) din Codul fiscal (2006-2009), respectiv art. 133 alin.(2) din Codul fiscal (2010-2011) locul prestarii este in Romania, stabilind ca societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de .. lei si acorda dreptul de deducere a TVA in suma de .. lei, rezultand TVA de plata in suma de .. lei.

In baza raportului de inspectie fiscala nr. ., organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector .. au emis decizia de impunere nr. .. privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, prin care au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de .. lei si accesorii aferente in suma de .. lei.

In drept, potrivit art. 126 si art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **in vigoare in anul 2006**:

“Art. 126. - (1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

(...)

(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.

(4) Operațiunile impozabile pot fi:

- a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140 (...)

“Art. 127. - (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate (...).”

Potrivit art.125¹, art. 126, art. 127 si art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **in vigoare de la 01.01.2007** si a Normelor metodologice de aplicare Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

Codul fiscal:

"Art. 125¹. - (2) În înțelesul prezentului titlu:

a) o persoana impozabila are un sediu fix în România daca dispune în România de suficiente resurse tehnice si umane pentru a efectua regulat livrari de bunuri si/sau prestari de servicii impozabile;

b) o persoana impozabila este stabilita în România în cazul în care sunt îndeplinite cumulativ urmatoarele conditii:

1. persoana impozabila are în România un sediu central, o sucursala, o fabrica, un atelier, o agentie, un birou, un birou de vânzari sau cumparari, un depozit sau orice alta structura fixa, cu exceptia santierelor de constructii;

2. structura este condusa de o persoana împuternicita sa angajeze persoana impozabila în relatiile cu clientii si furnizorii;

3. persoana care angajeaza persoana impozabila în relatiile cu clientii si furnizorii sa fie împuternicita sa efectueze achizitii, importuri, livrari de bunuri si prestari pentru persoana impozabila;

4. obiectul de activitate al structurii respective sa fie livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, conform prezentului titlu."

“Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2);”

Norme metodologice:

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

(2) În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la «plată» implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

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

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

“Art. 127. - (1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.”

Potrivit art. 125¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **în vigoare de la 01.01.2010:**

“Art. 125¹ - (2) În înțelesul prezentului titlu:

a) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în România este considerată a fi stabilită în România;

b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile;

c) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României și care are un sediu fix în România conform lit. b) este considerată persoană impozabilă care nu este stabilită în România pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate la care sediul fix de pe teritoriul României nu participă.”

Norme metodologice:

“1. (1) Locul unde o persoană impozabilă își are stabilit sediul activității economice este locul unde sunt adoptate deciziile esențiale privind managementul persoanei impozabile și unde sunt exercitate funcțiile administrației sale centrale. Pentru a stabili locul unde o persoană impozabilă își are stabilit sediul activității sale economice este necesar să se aibă în vedere o serie de factori, cum ar fi, în cazul persoanelor juridice, sediul înregistrat al acestora, locul unde se desfășoară administrația centrală, locul unde se întrunesc directorii și locul, de regulă același, unde se stabilește politica generală a companiei. De asemenea, mai pot fi avuți în vedere și alți factori, cum ar fi locul unde domiciliază principalii directori, locul unde se întrunesc adunările generale, locul unde sunt stocate documentele administrative și contabile, precum și locul unde tranzacțiile financiare și în special cele bancare sunt realizate în principal. Faptul că locul de la care sunt realizate efectiv activitățile de persoana impozabilă nu este situat într-un stat membru nu exclude posibilitatea ca persoana impozabilă să aibă stabilit sediul activității sale economice în statul membru respectiv. Prezența unei cutii poștale sau a unor reprezentanțe comerciale nu poate fi considerată ca sediu al activității economice a unei persoane impozabile, dacă nu sunt îndeplinite condițiile menționate în tezele anterioare.”

Potrivit acestor prevederi legale, intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrarile de bunuri/prestările de servicii realizate cu plata pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă, așa cum a fost definită la art. 127 alin.(1), iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezulta din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

De asemenea, dispozițiile legale sus invocate stabilesc și condițiile în care se considera ca o societate poate fi considerată ca fiind sediu fix în sensul TVA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta următoarele:

Y și-a deschis în România o filială (Filiala) întrucât legislația din România, respectiv Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății condiționează tranzacțiile cu medicamente de obținerea unor autorizații de punere pe piață, iar aceste autorizații pot fi obținute de persoane juridice străine, numai în măsura în care solicitanții sunt stabiliți în România sau într-un stat membru al Uniunii Europene.

Astfel, conform art. 42 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia filialele sunt societăți comerciale cu personalitate juridică și se înființează în una dintre formele de societate enumerate la art. 2 și în condițiile prevăzute pentru acea formă. Ele vor avea regimul juridic al formei de societate în care s-au constituit.

Prin urmare, ținând cont de faptul că Filiala are personalitate juridică distinctă, rezulta că aceasta este **persoana impozabilă distinctă** în sensul art. 127 alin. (1) din Codul fiscal în raport de societatea-mamă Y și prin urmare, **nu poate fi considerată sediu fix al societății din .. în sensul legislației privind TVA**, sediile fixe neavând personalitate juridică distinctă de cea a societății mamă.

Pe de altă parte, în ceea ce privește statutul din punct de vedere al TVA al Reprezentantei din România a societății-mamă din .., potrivit legislației din domeniu, respectiv art. 8 din Decretul Lege nr. 122/1990 privind autorizarea și funcționarea în România a reprezentanților societăților comerciale și organizațiilor economice străine, prevede că reprezentanta efectuează în numele societății comerciale sau al organizației economice străine numai acte juridice și activități conforme cu obiectul de activitate stabilit prin autorizația de funcționare. Reprezentanțele și personalul acestora își desfășoară activitatea cu respectarea dispozițiilor legale din România.

Potrivit prevederilor art. 3 din Decretul mai sus menționat, societățile comerciale și organizațiile economice străine reprezentate răspund în condițiile legii pentru actele și activitatea reprezentanților lor în România.

În situația în care Reprezentanta din România a societății din .. desfășoară numai activități reglementate prin Decretul Lege nr. 122/1990 și nu desfășoară activități economice pe teritoriul României, aceasta **nu se califică drept sediu fix** al societății din .., în sensul art. 125¹ alin. (2) lit.b) din Codul fiscal și pct. 13 alin. (3) din Norme. Într-o astfel de situație, societatea din .. nu este considerată a fi stabilită în România din punct de vedere al TVA.

În consecință, în contextul celor mai sus prezentate rezulta faptul că Filiala are personalitate juridică distinctă în sensul art. 127 alin. (1) din Codul fiscal și nu poate fi considerată sediu fix al societății din .. în sensul legislației privind TVA, așa cum eronat a reținut organul de inspecție fiscală.

In acelasi sens s-a pronuntat si directia de specialitate in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice.

In speta, sunt incidente si dispozitiile art. 105 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 105. - (1) **Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat **intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal**.

(2) **La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei** sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...]**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, **organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale**.

102.2. Cand este necesar, **organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei**. Dispozitiile art. 54 din Codul de procedura fiscala sunt aplicabile.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala".

Conform art. 5 alin. (1) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este obligat sa aplice unitar prevederile legislatiei fiscale pe teritoriul Romaniei**, urmarind stabilirea corecta a impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume datorate bugetului general consolidat", coroborat cu art. 6 din acelasi act normativ "**organul fiscal este indreptatit sa aprecieze (...) relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege**, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege si sa stabileasca tratamentul fiscal al operatiunilor in mod unitar, necontradictoriu si bazat pe lege.

Fata de cele mai sus prezentate, se retine ca intrucat Filiala nu poate fi considerata sediu fix al societatii din .. in Romania se impune reanalizarea tratamentului fiscal aplicabil acestor operatiuni.

Avand in vedere cele anterior prezentate, faptul ca organele de inspectie fiscala au calificat eronat ca Filiala constituie sediu fix in Romania al societatii din Egipt, ceea ce a condus la aplicarea unui alt tratament fiscal, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare*".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 450/2012, unde se stipuleaza:

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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

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

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. ..., emisă în baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., va fi desființată în parte pentru TVA stabilită suplimentar în suma de .. lei și a accesoriilor aferente în suma de .. lei, urmând ca organele de inspectie fiscala, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la reanalizarea situației fiscale a societății ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile acestora și de reținerile din prezenta decizie, prin examinarea integrală și stabilirea tratamentului fiscal corespunzător pentru operațiunile realizate de S.C. X S.R.L..

3.2. Referitor la măsura de diminuare a pierderii fiscale

Cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile fiscal cheltuielile cu serviciile efectuate de SC X SRL în vederea obținerii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor, în condițiile în care contestatara nu a realizat venituri, toate cheltuielile fiind efectuate în avantajul asociatului unic al societății.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. ..., SC X SRL a fost supusă inspectiei fiscale pentru impozitul pe profit aferent perioadei 15.09.2006-31.12.2010, iar pentru această perioadă organele de control au constatat următoarele:

Societatea a înregistrat numai cheltuieli efectuate în vederea obținerii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor. Aceste cheltuieli au fost achitate de SC X SRL astfel încât la 30.09.2011 contul 401 "furnizori" prezintă un sold de .. lei, iar contul 455 "sume datorate asociaților" avea la 30.09.2011 un sold în suma de .. lei.

Contractul de împrumut societate încheiat între Y, în calitate de **împrumutător** și SC X SRL în calitate de **împrumutat**, (contract fără număr, fără dată și fără valoare iar în evidența contabilă a societății nu este înregistrat), stipulează următoarele:

- cap. 2.2. "obiectul contractului": "*împrumutul se acordă fără dobândă și are drept scop finanțarea activității împrumutatului și a calității acestuia de detinator al autorizațiilor de punere pe piață pentru bunurile farmaceutice produse și comercializate pe piață din România de către împrumutător. Astfel sumele împrumutate vor fi folosite inclusiv pentru plata oricărui taxă, speze, ori proceduri pe care împrumutatul este ținut să le plătească în calitatea sa de detinator al autorizațiilor de punere pe piață, în conformitate cu legislația din România*";
- pct. 3.1. "durata contractului": "*durata prezentului contract este nelimitată, împrumutătorul acordând sumele necesare finanțării activității împrumutatului în funcție de nevoile acestuia din urmă, fără limită de sumă.*";

- pct. 3.2. **"Pe timpul desfasurarii prezentului Contract, imprumutatul are obligatia de a restitui sumele imprumutate, cel tarziu dupa 8 ani, termenul curgand pentru fiecare suma imprumutata in parte de la incasarea efectiva a acesteia prin virament bancar."**

Din Nota explicative data de administratorul societatii rezulta urmatoarele:

- societatea a fost autorizata de Y in vederea obtinerii autorizatiilor de punere pe piata;
- dosarul care insoteste cererea de autorizare este intocmit in principal de catre Y, cu asistenta din partea SC XSRL;
- autorizatiile de punere pe piata sunt necesare pentru a se putea comercializa legal in Romania produsele farmaceutice respective;
- pentru folosirea autorizatiilor nu se percepe comision;
- societatea nu are nici un rol in importul de medicamente, acesta efectuandu-se strict in baza dispozitiilor contractuale dintre vanzator si comparator, fara interventia sa;
- cheltuielile societatii sunt suportate si inregistrate de societate. Sursa de finantare sunt fonduri primite de la asociatul unic, in baza contractului de imprumut incheiat cu acesta;
- pana in prezent nu s-a considerat o decontare de cheltuiala, ci efectiv o finantare a acestora;
- nu a existat nici un temei legal sau contractual in baza caruia sa fie refacturate aceste cheltuieli.

Prin dispozitia de masuri nr..., organele de inspectie fiscala au dispus la pct.2: diminuarea pierderii fiscale aferenta anilor 2006, 2007, 2008, 2009 si 2010 cu suma de .. lei si preluarea in Declaratia 101 privind impozitul pe profit aferenta anilor 2006, 2007, 2008, 2009 si 2010, la randul <pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti>, o pierdere fiscala in suma totala de . lei, iar cea stabilita la inspectia fiscala este de .. lei.

Din totalul masurilor dispuse de organul de inspectie fiscala societatea contesta masura diminuarii pierderii fiscale aferenta anilor 2006-2010 cu suma de .. lei si preluarea in Declaratia 101 privind impozitul pe profit la 31.12.2011, la randul <pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti>, a pierderii fiscale stabilita la inspectia fiscala in suma totala de .. lei in loc de .. lei.

Prin contestatia formulata SC X SRL contesta masura diminuarii pierderii fiscale aferenta anilor 2006-2010 cu suma de .. lei si preluarea in Declaratia 101 privind impozitul pe profit la 31.12.2011, la randul <pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti>, a pierderii fiscale stabilita la inspectia fiscala in suma totala de .. lei in loc de .. lei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 11, art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau **pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.**

(2) **In cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei".**

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil **sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

(4) Urmatoarele cheltuieli **nu sunt deductibile**:

[...]

e) **cheltuielile facute in favoarea actionarilor sau asociatilor**, altele decat cele generate de plati pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la pretul de piata pentru aceste bunuri sau servicii; "

coroborate cu prevederile pct. 43 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

"43. **Sunt considerate cheltuieli facute in favoarea participantilor** urmatoarele:

- a) cheltuielile cu amortizarea, intretinerea si repararea mijloacelor de transport utilizate de catre participanti, in favoarea acestora;
- b) **bunurile, marfurile si serviciile acordate participantilor, precum si lucrarile executate in favoarea acestora;**
- c) cheltuielile cu chiria si intretinerea spatiilor puse la dispozitie acestora;
- d) cheltuieli reprezentand diferenta dintre pretul de piata si pretul de cumparare preferential, in cazul tranzactiilor cu actiuni efectuate in cadrul sistemului stock options plan;
- e) **alte cheltuieli in favoarea acestora**".

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele: SC X SRL a inregistrat si a declarat in Declaratia 101 privind impozitul pe profit aferenta anilor 2006, 2007, 2008, 2009 si 2010, la randul "pierdere fiscal din anii precedent", o pierdere fiscala in suma totala de .. lei.

Urmare inspectiei fiscale s-a procedat la reincadrarea formei tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic al acestora in temeiul art.11 alin. (1) si art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, si s-au considerat nedeductibile cheltuielile efectuate in scopul obtinerii autorizatiilor de punere pe piata a medicamentelor produse de Y si comercializate in Romania.

Avand in vedere cele mai sus precizate se retine ca sumele platite de SC X SRL pentru serviciile efectuate in vederea obtinerii autorizatiilor de punere pe piata a medicamentelor produse de Y si comercializate in Romania **nu au fost destinate realizarii de venituri fiind efectuate in scopul personal al asociatului societatii (asociat unic Y), care a beneficiat de strategia, asistenta si consultanta prestatoarei in legatura cu punerea pe piata din Romania a medicamentelor**, (consultant farmaceutica, monitorizarea revistelor medicale privind reactiile adverse ale clientului), astfel ca cheltuielile in suma totala de .. lei nu sunt efectuate in scopul obtinerii propriilor venituri de catre societate si este nedeductibila la calculul profitului impozabil in temeiul art. 21 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal.

Se retine ca societatea contestatoare a prezentat in sustinerea contestatiei, un acord cu societatea Y prin care partile au convenit ca Y sa remunereze X pentru utilizarea in perioada 2007-2011 a autorizatiilor de punere pe piata a medicamentelor prin aplicarea unei marje de 6% aplicate cheltuielilor directe sau indirecte suportate de X pentru obtinerea autorizatiilor de punere pe piata si a emis facturi pentru transmitere drept de utilizare autorizatii de punere pe piata medicamente/an 2006-2010 fata TVA, cu mentiunea beneficiarul este obligat la plata taxei prin taxare inversa, insa acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat au fost emise in data de **25.06.2012** in conditiile in care Raportul de inspectie fiscal a fost incheiat la data de 16.05.2012 fiind inregistrat sub nr. ..., in baza caruia au fost emise decizia de impunere nr. .. privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, precum si dispozitia de masuri nr. ..., deci ulterior incheierii inspectiei fiscale.

Prin urmare, acordul din data de 25.06.2012 si facturie emise de X SRL prezentate de societate sunt simple documente pro-causa incheiate intre contestatara si asociatul unic si nu pot avea caracterul obiectiv al unor dovezi conform jurisprudentei comunitare in materie, in conditiile in care aceste facturi au fost emise ulterior incheierii inspectiei fiscale, iar emiterea acestora in afara perioadei de desfasurare a inspectiei fiscale, respectiv dupa incheierea inspectiei fiscale reprezinta o modificare ulterioară a unei situatii de fapt deja stabilite, ca efect al unei inspectii fiscale, ceea ce incalca regulile de procedura fiscala.

Fata de cele anterior analizate, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia societatii cu privire la masura de diminuare a pierderii fiscale cu cheltuielile nedeductibile fiscal in suma totala de .. lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11, art. 21, art.125¹, art. 126, art. 127 si art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a Normelor metodologice de aplicare Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004

DECIDE:

1. Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .., emisa de Administratia Finantelor Publice Sector .. - Activitatea de Inspectie Fiscala pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de .. lei, urmand a

se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

2. Respinge ca neintemeia contestatia formulata de SC X SRL in ceea ce priveste masura de diminuare a pierderii fiscale diminuarea pierderii fiscale aferenta anilor 2006, 2007, 2008, 2009 si 2010 cu suma de .. lei reprezentand cheltuieli efectuate in scopul obtinerii autorizatiilor de punere pe piata a medicamentelor din Dispozitia privind masurile stabilite de inspectia fiscala nr. ...

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la data comunicarii, la Curtea de Apel Bucuresti.