

DECIZIA nr. 426/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
XXX GMBH din Germania,
inregistrata la D.G.R.F.P.X sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre DGRFPB- Serviciul Inspecție Fiscala - Reprezentante Straine si Nerezidenti, prin adresa nr. X/2015, inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015, cu privire la contestatia depusa de catre XXX Gmbh, persoana impozabila nestabilita in Romania, stabilita in Germania, prin imputernicit MR, în baza imputernicirii din data de 07.01.2015, cu domiciliul în jud. Ilfov.

Obiectul contestatiei, inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X/2014, remisa în data de 18.12.2014, prin care s-a stabilita TVA suplimentara în suma de X lei (din care TVA respinsa la rambursare in suma de X lei și TVA ramasa de plata X lei), și accesorii în suma de X lei aferente TVA ramasa de plata.

Având în vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea XXX Gmbh .

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

I. Societatea nerezidenta XXX Gmbh contesta decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr. X/2014, prin care a fost stabilita TVA suplimentara în suma de X lei și accesorii în suma de X lei, formuland, în esenta, urmatoarele motive:

1. Cu privire la TVA colectata de echipa de control în suma de X lei, aferenta echipamentelor „achizitionate de la X”

Societatea a emis în mod eronat facturile nr. X/30.06.2014 și nr. X/31.07.2014 (anexa 8), cu semnul minus, către societatea X, având ca obiect livrarea unor echipamente efectuata de către societatea X, facturi pentru care echipa de control a colectat TVA in suma de X lei . În fapt contestatara a livrat aceste echipamente către clientul X, fără a deține documente de achiziție deoarece echipamentele fusesera achizitionate de la societatea X, fara ca aceasta din urma sa emita facturi de livrare.

În mod corect X ar fi trebuit sa emita facturile de vanzare către Societate, cu semnul plus.

A procedat, în data de 31.10.2014 la corectia facturilor emise cu semnul minus, către societatea X, prin emiterea unor facturi similare cu semnul plus nr. X/31.10.2014 și nr. XX8/31.10.2014 (anexa 9). Totodata a primit de la X facturile nr. XX/31.10.2014 și nr. XX/31.10.2014 (anexa 10). Precizeaza ca operațiunea de corecție a fost posibila în temeiul art. 159 Cod fiscal.

„Pentru livrarile de bunuri corporale data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Acest moment este marcat de emiterea facturilor nr. X/30.06.2014 și nr. X/31.07.2014 de către Societate și acceptate de X. Corectarea documentară operată în octombrie 2014 a tranzacțiilor nu este de natură să modifice natura tranzacțiilor inițiale de la momentul 30.06.2014, respectiv 31.07.2014.”

„În plus, Societatea a și dispus de bunuri în interiorul perioadei supuse inspecției fiscale, revanzându-le clientului final – X, ceea ce atestă indiscutabil existența anterioară a achizițiilor în discuție.”

În conformitate cu prevederile par. 81² alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a art. 159, pentru organul fiscal, aprobarea deducerii taxei nu este o opțiune ci o obligație stabilită de caracterul imperativ al normei citate, data fiind corectia documentelor efectuată. „Mai mult chiar, rezulta că deducerea taxei în prezenta unei corectii a documentelor pe perioada desfasurării inspecției fiscale obligă organul fiscal la recunoașterea deducerii cu ocazia acelei inspecții fiscale, iar nu la un moment ulterior, aceasta echipă fiind investită să se pronunțe asupra tranzacțiilor derulate în perioada verificată, respectiv 01.03.2014 – 31.08.2014”.

2. Cu privire la TVA colectată de echipa de control în suma de X lei, aferentă echipamentelor achiziționate de la X GmbH și livrate către clientul X AG.

Echipa de control, analizând doar fracțiuni de informații, a procedat la colectarea TVA având în vedere prevederea contractuală prin care părțile au convenit că „dreptul de proprietate asupra sculelor ce se vor fabrica sau procura...va fi transferat către X AG în momentul prezentării Raportului de testare privind prototipurile, în care piesele circumscrise sculelor au fost prezentate ca mostre cu verde”, iar în ambele cazuri, deși au fost emise Rapoartele de testare - Anexa 11, totuși societatea nu a procedat la emiterea facturilor către clientul X AG până la sfârșitul perioadei controlate, respectiv până la sfârșitul lunii august 2014.

Comenzile emise de client prevăd că dreptul de proprietate va fi transferat în momentul în care vor fi prezentate Rapoartele de testare **și al plății pretului de achiziție convenit**. Totodată comenzile prevăd și că „X va efectua plăți ale renumerării numai în schimbul facturii și al confirmării comenzii”. Drept urmare, în lipsa facturii nu a avut loc nici o plată din partea clientului X AG, iar în lipsa plății nu a operat niciun transfer al dreptului de proprietate. Pentru a opera transferul dreptului de proprietate trebuiau îndeplinite atât condiția prezentării raportului de testare cât și condiția plății pretului.

Arată **inconsecvențe** ale echipei de control care odată decide că data majorării bazei de impozitare să fie data facturii de achiziție a echipamentelor de către societate – pentru echipamentul cod A205 998 17 01, iar în al doilea caz decide că data majorării bazei de impozitare să fie data la care a fost emis Raportul de testare pentru echipamentul cod A205 998 03 13, deși **rigoarea ar fi indemnă, ca momentul largirii bazei de impozitare să fie momentul prezentării Raportului de testare, iar nu momentul emiterii raportului**. Acest moment al prezentării ar putea fi momentul la care se transmite factura de vânzare, întrucât, conform înțelegerii părților raportul trebuie anexat facturii.

Exemplifica că „în interpretarea rigidă a echipei de control”, în cazul echipamentului cod A205 998 17 01, ar fi trebuit largită baza de impozitare și colectată

TVA, de la momentul întocmirii primului raport de testare, respectiv 22.10.2013, în condițiile în care echipamentul a fost achiziționat de către Societate câteva luni mai târziu, în data de 17.03.2014. „Deci, printr-o reducere la absurd, am fi fost obligați la colectarea TVA înainte de tranzacția însăși, ceea ce e un non-sens logic și juridic”. Inspectia fiscală anterioară, pentru perioada 01.10.2013 – 28.02.2014, nu a emis pretenția colectării TVA deși testarea era deja efectuată la acel moment.

Prin argumentarea în drept, întemeiată pe prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, care se referă la punerea gratuită la dispoziția altor persoane, organul fiscal a făcut o aplicare greșită, situația de fapt nefiind numai ignorată ci chiar rastalmacită.

Societatea vinde către client sculele achiziționate deoarece acestea nu pot fi utilizate de un alt client, fiind special concepute pentru nevoile clientului X AG. Cel care pune gratuit la dispoziție echipamentul este clientul X AG în favoarea furnizorului. Deci societatea este beneficiara acestei utilizări gratuite și nu cea care oferă spre folosință gratuită echipamentul.

Revanzarea acestor echipamente de către societate contrazice ipoteza punerii la dispoziție în mod gratuit, așa cum a fost invocată de către echipa de control.

Prin colectarea suplimentară de TVA efectuată de echipa de control, urmată de emiterea facturilor de vânzare către clientul final la data de 26.11.2014, livrarea acestora este supusă unei duble impozitări.

3. Cu privire la TVA colectată de echipa de control în suma de X lei, aferentă echipamentelor achiziționate de la X GmbH.

Echipa de control a colectat TVA aferentă echipamentelor achiziționate de la X GmbH susținând „ca societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că bunurile achiziționate au fost testate sau vândute către clientul final”.

Se subliniază că achiziția acestor echipamente de către societate nu a fost realizată cu scopul revanzării, ci cu scopul de a fi utilizate în procesul de producție. „Vanzarea lor reprezintă doar o eventuală optimizare a cheltuielilor...”.

Societatea a comunicat echipei de control contractul de comodat în temeiul căruia acest echipament participă efectiv la realizarea produselor finite pe care societatea le vinde clientului.

În concret, societatea a pus echipamentul la dispoziția unei companii din grupul X, numită X, în baza contractului de producție din data de 21.12.2009- Anexa nr. 14 și Acordului din data de 12.01.2015- Anexa nr. 15. X este furnizorul societății care și-a asumat executarea comenzilor plasate de societate în calitate de beneficiar, în baza contractului din 21.12.2009, acest contract fiind și premisa în baza căruia a fost pus la dispoziție către X echipamentul cu cod V212 achiziționat de la X GmbH.

Comenzile primite de la clienți trebuie să satisfacă criteriile specifice pentru fiecare model de autoturism pentru care se execută piesele de schimb. În cadrul acestui proces se folosesc echipamente specifice fiecărui client final, care trebuie să satisfacă anumiți parametri tehnici. De aceea societatea, în calitate de beneficiar al contractului din 21.12.2009, a pus la dispoziția X echipamentul achiziționat de la X GmbH.

Mai departe, X a pus la dispoziție acest echipament partenerului sau X X S.T.Romania SRL, pentru perioada 01.06.2014 – 31.05.2014, în temeiul contractului de comodat nr. 100/01.06.2009. X este partenerul de lohn al X- furnizorul societății-executand în Romania, cu ajutorul echipamentului achizitionat de societate de la X GmbH, lucrări asupra bunurilor aparținând X. După prelucrare bunurile sunt transportate în Germania, iar X le vinde societății, care ulterior le vinde clientului final (producătorul de autoturisme).

În acest fel echipamentul achizitionat de societate de la X GmbH participa la livrarile taxabile de produse finite realizate de societate. Prin urmare punerea la dispoziția subcontractorilor X/ X a echipamentului nu constituie o livrare de bunuri cuprinsă în sfera de aplicare a TVA, încadrându-se în schimb la art. 128 alin. (8) lit. e) Cod fiscal, fiind un bun acordat în mod gratuit în scopuri legate de desfășurarea activității economice a societății. Art. 16 din Directiva 2006/112/CE face clar distincția între punerea la dispoziție în mod gratuit a unor bunuri ale persoanei impozabile în scopul desfășurării activității (activitate neimpozabilă) și în alte scopuri decât realizarea de operațiuni taxabile (activitate impozabilă).

S-au anexat contestației 17 anexe astfel cum sunt precizate la finalul acesteia.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. X/2014 emisă de **Activitatea de Inspectie Fiscala** din cadrul D.G.R.F.P.X. s-a respins la rambursare TVA solicitată în suma de X lei, stabilindu-se TVA suplimentară în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei.

Inspectia fiscală s-a desfășurat în perioada 21.10.2014 – 12.12.2014 și a avut ca obiect soluționarea cererilor de rambursare a taxei depuse de contribuabilă pentru perioada 01.03.2014 – 31.08.2014.

Societatea face parte din grupul de firme X desfășurând activități și în domeniul producției de produse de interior pentru autovehicule, clienții fiind Dr. Ing.h.c.F.X AG, X GmbH și X AG. Pentru această activitate efectuează achiziții de echipamente, unele din aceste echipamente fiind ulterior comercializate către clienții menționați.

Prin RIF-ul din 16.12.2014 organele de inspectie fiscală au stabilit următoarele:

1. Cu privire la TVA în suma de X lei, aferenta facturile de stornare emise eronat de contribuabil în lunile iunie și iulie 2014

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că societatea a emis în mod eronat facturi cu semnul minus, către X X, nr. X/30.06.2014 și nr. X/31.07.2014 cuprinzând TVA în suma de -X lei, pentru care societatea a emis facturi de corecție în 31.10.2014 cu TVA în suma de + X lei.

Având în vedere că facturile de stornare emise nu sunt aferente unor tranzacții (vanzări de bunuri sau prestări de servicii) echipa de inspectie fiscală nu a ținut cont la stabilirea TVA colectată aferentă lunilor iunie și iulie 2014 de facturile de stornare emise eronat de contribuabil, majorând astfel TVA colectată (declarată de contribuabilă), cu suma de X lei.

Temei de drept: art. 140 alin. (1) din Codul fiscal.

2. Cu privire la TVA colectată de echipa de control în suma de X lei, aferenta echipamentelor achizitionate de la X GmbH.

Pentru echipamentul cu codul X 998 17 01, achiziționat cu factura S X/17.03.2014 de la X GmbH, în luna martie 2014, la data facturii de achiziție, a fost majorată de organul fiscal baza de impozitare a taxei și s-a stabilit TVA colectată în suma de **X lei**, avându-se în vedere că s-a prezentat organului fiscal Raportul de testare a echipamentului din data de 22.10.2013 și conform comenzii emise de clientul X AG se convenise transferul dreptului de proprietate în momentul prezentării Raportului de testare, iar până la sfârșitul perioadei supuse inspecției fiscale (august 2014) nu era emisă factura de vânzare a echipamentului.

Pentru echipamentul cu codul X 998 03 01, achiziționat cu factura S X emisă de X GmbH, în luna iulie 2014, la data emiterii Raportului de testare privind prototipul, a fost majorată de organul fiscal baza de impozitare a taxei și s-a stabilit TVA colectată în suma de **X lei**, avându-se în vedere că până la sfârșitul perioadei supuse inspecției fiscale (august 2014) nu era emisă factura de vânzare a echipamentului și conform comenzii emise de clientul X AG se convenise transferul dreptului de proprietate în momentul prezentării Raportului de testare privind prototipul.

Temei de drept: art. 128 alin. (4) lit. b), art. 140 alin. (1) și art. 134 (pagina 20 din RIF) din Codul fiscal.

3. Cu privire la TVA colectată de echipa de control în suma de X lei, aferentă echipamentelor achiziționate de la X GmbH.

Pentru echipamentul cu codul V212, achiziționat cu factura X emisă de X GmbH, întrucât contribuabilul nu a prezentat organului fiscal documente justificative din care să rezulte că bunurile achiziționate **nu** au fost testate sau vândute către clientul final și documente privind modul de punere la dispoziție a echipamentelor utilizate de furnizori în procesul de producție a componentelor auto, s-a procedat de organele de inspecție fiscală la colectarea TVA suplimentară în suma de **X lei**.

Temei de drept: art. 128 alin. (4) lit. b), art. 140 alin. (1) și art. 134 (pagina 20 din RIF) din Codul fiscal.

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:

1. Cu privire la TVA în suma de X lei, aferentă facturile de stornare emise eronat de contribuabil în lunile iunie și iulie 2014

Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au procedat în mod legal, neluând în considerare la stabilirea TVA colectată aferentă lunilor iunie și iulie 2014 facturile de stornare emise eronat de contribuabil, majorând astfel TVA colectată declarată cu suma de X lei.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/2014 organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară colectată în suma de **X lei**, pentru lunile iunie și iulie 2014, fata de cea declarată de societate, aferentă unor facturi emise de societate cu semnul minus, ce nu au fost aferente unor livrări/prestări facturate anterior.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 128 alin. (4) lit. b), art. 134, art. 140 alin. (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 140. - (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

„Art. 159 Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la **art. 138** furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la **art. 138** lit. d).

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la **art. 145 - 147²**.

“Norme metodologice

81².

[...]

(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la **art. 155** alin. (19) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu **art. 159** din Codul fiscal. **Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii**

inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.

(4) Furnizorii/Prestatorii care emit facturi de corecție după inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile art. 159 alin. (3) din Codul fiscal, vor înscrie aceste facturi în jurnalul pentru vânzări într-o rubrică separată, iar acestea vor fi preluate de asemenea într-o rubrică separată din decontul de taxă, **fără a avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi.** Pentru a evita situațiile de abuz și pentru a permite identificarea situațiilor în care se emit facturi după inspecția fiscală, în cuprinsul acestor facturi furnizorii/prestatorii vor menționa că sunt emise după inspecția fiscală. Beneficiarii vor avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, taxa fiind înscrisă în rubricile din decontul de taxă aferente achizițiilor de bunuri și servicii. Emiterea facturilor de corecție nu poate depăși perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Din analiza textelor de lege anterior inserate rezulta ca aplicarea prevederilor art. 159 din Codul fiscal este incidenta pentru informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, informații care au fost omise sau înscrise eronat, **dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor** ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Emitentii vor înscrie aceste facturi în jurnalul pentru vânzări într-o rubrică separată, iar acestea vor fi preluate de asemenea într-o rubrică separată din decontul de taxă, fără a avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi.

Societatea a emis eronat facturi cu semnul minus pentru sumele înscrise, în privința bazei impozabile și taxei facturate, pentru care ulterior, în timpul inspecției fiscale dar ulterior perioadei verificate, a emis facturi de corecție, astfel:

Nr. crt.	Factura nr./data	Val. Fara TVA lei/euro	TVA	Observatii
1.	X/30.06.2014			Statie verificare
2.	X/31.07.2014			Statie inspectie
3.	X/31.10.2014			Storneaza fact. X/30.06.2014
4.	XX8/31.10.2014			Storneaza fact. X/31.07.2014

În cazul de față ne aflăm în situația în care prin emiterea unor facturi cu semnul minus pentru TVA colectată cuprinsă în facturi, prin înregistrarea acestor facturi în jurnalele de vânzări lunare, urmând însumarea TVA colectată înscrise cu semnul minus cu celelate sume înscrise cu semnul plus, s-a diminuat TVA colectată în lunile respective. Contestatara recunoaște ca facturile emise cu semnul minus au fost eronat întocmite, dovada fiind și emiterea facturilor de corecție din 31.10.2014.

În lunile aprilie, respectiv iunie 2014, contribuabilul a vândut către clientul Porsche două stații, întocmind facturile de vânzare nr. X și nr. X. Constatând că nu are facturi de intrare pentru aceste stații vândute, care la momentul vânzării aparțineau partenerului de afaceri X X GmbH ce nu-i întocmise facturi de livrare, **“pentru a încarca gestiunea sa”** a emis în lunile iunie și iulie 2014 facturi cu semnul minus, inclusiv în privința TVA

colectata, catre X X Gmbh. Ulterior, in 31.10.2014, considerand eronata intocmirea acestor facturi cuprinzand TVA colectata negativa, a emis facturi de stornare si concomitent a primit de la X X Gmbh facturile X si X/31.10.2014, cu aceleasi valori cu cele inscrise in facturile emise.

Relativa complicare a situației apare din modul de savarsire a erorii de catre societate și implicatiile fiscale ale acesteia, contestatara procedand în fapt prin corectia stornarii la “stornarea stornarii” dar și, initial prin emiterea facturilor cu semnul minus, la diminuarea TVA cumulata colectata și declarata în lunile iunie și iulie 2014 . Astfel eroarea savarsita prin emiterea facturilor cu semnul minus a constat nu în modul de intocmire a acestora ci chiar în faptul ca acestea au fost intocmite, deoarece nu trebuiau intocmite neexistand facturi de stornat la acel moment, iar TVA colectata în minus în aceste facturi a fost scăzuta din total TVA facturata/colectata legal în lunile emiterii. Facturile cu semn minus se intocmesc nu **pentru a incarca gestiunea** ci în cazul unui retur de marfa deja facturat sau a stornarii unor facturi emise eronat. Așa cum rezulta din situatia de fata contestara nu a efectuat în lunile iunie și iulie 2014 nici un retur de marfa și nici nu a avut ce facturi sa storneze, neindicandu-se un motiv legal de emitere a facturilor respective. Așa fiind se reține ca emiterea acestor facturi nu se justifica și totodata la momentul emiterii neintemeiate a acestora, prin inregistrarea sumelor cu minus în jurnalul de vanzari și în decontul de taxa a sumelor privind TVA colectata în minus, s-a diminuat TVA colectata în luna per total operațiuni de vanzare. În consecinta ceea ce a făcut organul de inspectie fiscala nu a fost sa stabileasca TVA colectata suplimentar aferenta unei anumite operațiuni, sau sa nu permita deducerea unei taxe (taxa dedusa se inregistreaza in jurnalul de cumparari si nu in jurnalul de vanzari), cum se încearcă a se acredita prin sustinerile din contestatie ci pur și simplu sa inlature influentele fiscale ale insumarii unui TVA colectata cu semnul minus, provenit dintr-o factura eronat intocmita, ce avea ca efect diminuarea sumelor taxei facturate/colectate în luna respectiva.

Contestatara a incercat, fara drept, sa se substituie furnizorului ce nu-i emisese facturi privind livrarea celor doua echipamente, emitand facturi de stornare (cu semnul minus) pentru a-si regla gestiunea și totodata, așa cum sustine, din dorința de a deduce TVA din facturile încă neprimate de la furnizor. Se retine ca acest capăt de cerere din contestatie nu se intemeiaza pe argumente de fapt temeinice sau argumente de drept aplicabile. Întrucât argumentatia contestatarei porneste de la ipoteza eronata (falsa) ca organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa permita deducerea TVA în conditiile corectiei efectuate privind facturile emise eronat cu semnul minus, ipoteza adevărata fiind ca organele de inspectie fiscala nu au interzis exercitarea vreunui drept de deducere ci doar au stabilit corect suma TVA colectata/datorata in luna emiterii facturilor cu semnul minus, contestatia urmează a fi respinsa ca neintemeiata.

În speta sunt aplicabile si prevederile si art. 213 alin (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art. 213 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea

titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului**. Se reține că contestatarul nu a formulat motive de natura sa infirme cele stabilite prin decizia contestata.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că contestatarul, deși contestă cuantumul taxei stabilite prin decizia atacată, nu aduce motivații bazate pe dovezi și argumente privind starea de fapt și **de drept** prin care să combată cuantumul sumelor stabilite de organul fiscal și din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a formulat cererea, conform prevederilor pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru suma de X lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.**

2. Cu privire la TVA colectată de echipa de control în suma de X lei, aferentă echipamentelor achiziționate de la X GmbH și livrate către clientul X AG.

Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au procedat în mod legal la stabilirea exigibilității taxei aferente unor livrări de echipamente pentru care nu erau emise facturi de vânzare și nu era colectată taxa.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. X/2014 organele de inspectie fiscală au stabilit TVA suplimentară colectată în suma de **X lei**, pentru lunile martie și iulie 2014, față de cea declarată de societate, aferentă unor livrări de echipamente ce nu au fost facturate la data acceptării bunurilor de către beneficiar.

In drept, în conformitate cu dispozițiile art. 128 alin. (4) lit. b), art. 134, art. 140 alin. (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

[...]

(3) Pentru bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformității, se consideră că livrarea bunurilor are loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar.

[...]

(5) Prin norme sunt definite contractele de consignație, stocurile la dispoziția clientului, bunurile livrate în vederea testării sau a verificării conformității.

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

“Norme metodologice

ART. 134¹

16. [...]

(2) Pentru bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformității, se consideră că transferul proprietății bunurilor a avut loc la data acceptării lor de către beneficiar. Bunurile transmise în vederea verificării conformității sunt bunurile oferite de furnizor clienților, aceștia având dreptul fie să le achiziționeze, fie să le returneze furnizorului. Contractul aferent bunurilor livrate în vederea testării este un contract provizoriu prin care vânzarea efectivă a acestora este condiționată de obținerea de rezultate satisfăcătoare în urma testării de către clientul potențial, testare ce are scopul de a stabili că bunurile au caracteristicile solicitate de clientul respectiv.”

“ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

ART. 156² Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

ART. 157 Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

Analizand, in ordine inversa, prevederile legale anterior exemplificate, rezulta ca persoanele impozabile au obligatia de a achita taxa de plata declarata prin decontul de TVA, rezultata ca diferenta intre suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare. Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei. Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de Codul fiscal. Prin excepție, **pentru bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformității, se consideră că transferul proprietății bunurilor a avut loc la data acceptării lor de către beneficiar.**

2.1. Pentru echipamentul cu codul X 998 03 01, achiziționat cu factura S X emisa de X GmbH, pentru care s-a stabilit de organul fiscal TVA colectată în luna iulie 2014 în suma de **X lei**, în baza comenzii întocmită de X AG cu nr. X s-a convenit livrarea unor echipamente („scule”) cu cod B 999804169303 (X euro) respectiv cod B 999804169303 (X euro), fabrica Bremen cu „termen de livrare: conform acordului”. În comanda s-au prevăzut următoarele;

- punctul 2 - „Încă de acum Părțile convin irevocabil ca dreptul de proprietate asupra sculelor...va fi transferat către X în momentul prezentării Raportului de testare privind prototipurile („EPMB”), în care piesele circumscrise sculelor au fost prezentate ca mostre cu „verde” sau cel puțin cu „galben”, și al plății preturilor de achiziție convenite;
- punctul 4 - „Predarea sculelor este înlocuită prin faptul că X permite cu titlu gratuit (sub forma de împrumut) furnizorului să le folosească pentru fabricarea elementelor...menționate mai sus în favoarea X”;
- pe ultima pagină - „Plata: X va efectua plăți ale renumeratelor numai în schimbul facturii și al confirmării comenzii. Factura devine scadentă la plata în data de 25 a lunii următoare celei în care au fost prezentate mostrele” produse cu sculele. „Ca certificat privind serviciile și lucrările în cazul sculelor... se va elabora un raport de testare a mostrelor pentru piese, cu rezultatul prelucrării pieselor galben sau verde. În scopul plății renumeratelor, acest raport se va anexa neapărat facturii”.

Pentru clarificarea situației sintetizăm că tranzacția a constat în intervenirea unei convenții între contestatară, ca furnizor, și clientul X, prin care urma să se livreze echipamente destinate producției de piese auto tot pentru acest client, transferul dreptului de proprietate privind echipamentele urmând a se efectua după **prezentarea unui Raport de testare** a pieselor fabricate cu ajutorul acestor echipamente. Livrarea echipamentelor, în sensul predării acestora, era asimilată cu permisiunea acordată furnizorului de a le folosi gratuit pentru producția pieselor auto. Transferul dreptului de proprietate era condiționat de plata pretului echipamentelor, plata scadentă în 25 ale lunii următoare datei prezentării mostrelor și numai în condițiile emiterii facturii. Se reține astfel că factura trebuia emisă anterior efectuării plății deci condiția plății pretului nu are efect asupra exigibilității TVA aferente operațiunii, căci exigibilitatea taxei este determinată de data livrării, a întocmirii facturii sau a acce[tării bunurilor, și nu de data plății pretului sau data transferului dreptului de proprietate, plata pretului determinând exigibilitatea numai în cazul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare. Totodată în cazul unui transfer de proprietate afectat de îndeplinirea unei condiții transferul operează la data intervenirii acordului, îndeplinirea condiției operând retroactiv, de la data încheierii contractului. Aceasta rezultă din prevederile art. 1407 și art. 1767 din Noul Cod Civil aprobat prin legea nr. 287/2009:

“Art. 1407 Efectele îndeplinirii condiției

(1) Condiția îndeplinită este prezumată a produce efecte retroactiv, din momentul încheierii contractului, dacă din voința părților, natura contractului ori dispozițiile legale nu rezultă contrariul.”

“Art. 1767 Transmiterea dreptului de proprietate.

(1) Proprietatea asupra bunurilor se transferă de la furnizor la beneficiar în momentul predării acestora. Beneficiarul are obligația să preia bunurile la termenele și în condițiile prevăzute în contract.”

În RIF-ul din 16.12.2014, la pagina 15/21 s-a consemnat de organul fiscal că societatea a prezentat “Raportul de testare privind prototipul” nr. DBPD981112 din data de 23.07.2014, cu rezultatul prelucrării pieselor “verde”, prin urmare, s-a stabilit TVA

colectata exigibila in luna iulie 2014, aferenta livrării acestui echipament. La fila 23 din dosarul contestatiei exista o copie a documentului "Musterkarte", in limba germana, avand completate nr. DBPD981112, data de 23/07/2014 si mentiunea "wird von **XChrysler** ausgefullt". Astfel se retine ca raportul de incercare a fost intocmit chiar de X in 23.07.2014, nemaifiind necesara prezentarea acestuia, ceea ce impune transferul dreptului de proprietate in luna iulie 2014.

Se retine astfel ca Raportul de testare privind prototipul nr. DBPD981112 din data de 23.07.2014 constituie un document de acceptare la acea data a echipamentului de catre clientul X AG si prin urmare, in conformitate cu prevederile art. 134¹ alin. (3) din Codul fiscal, data livrării echipamentelor este data acceptării acestora de catre beneficiar, respectiv data de 23.07.2014.

Contestatarea a intocmit facturile aferente livrării echipamentelor din comanda nr. X, în data de 26.11.2014, respectiv factura nr. din 26.11.2014 pentru echipamentul în valoare fără TVA în valoare de X euro/X lei **cu TVA aferenta în suma de X lei** și factura din 26.11.2014 pentru echipamentul în valoare fără TVA în valoare de X euro/X lei **cu TVA aferenta în suma de X lei**, în total TVA în suma de X lei.

TVA colectata de organul de inspectie fiscala a fost în suma de **X lei**, avandu-se în vedere valoarea inscrisa în factura nr. SX emisa de X GmbH – furnizorul initial al echipamentelor în cauza.

În concluzie exigibilitatea taxei colectate aferenta echipamentelor din comanda X AG cu nr. X s-a născut în data de **23.07.2014, data la care beneficiarul a acceptat echipamentele, prin intocmirea Raportului de testare a produselor nr. DBPD981112, fiind aplicabila exceptia de stabilire a exigibilitatii prevazuta de art. 134¹ alin. (3) din Codul fiscal, respectiv se consideră că livrarea bunurilor are loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar.**

2.2. Pentru echipamentul cu codul X 998 17 01, achizitionat cu factura nr. S X/17.03.2014 de la X GmbH, în luna martie 2014, la data facturii de achiziție, a fost majorata de organul fiscal baza de impozitare a taxei și s-a stabilit TVA colectata în suma de **X lei**, avandu-se în vedere ca s-a prezentat organului fiscal Raportul de testari a echipamentului din data de 22.10.2013 și conform comenzii emise de clientul X AG se convenise transferul dreptului de proprietate în momentul prezentării Raportului de testare, iar pana la sfârșitul perioadei supuse inspectiei fiscale (august 2014) nu era emisa factura de vanzare a echipamentului.

Sunt aplicabile considerentele emise la subpunctul precedent, dar cu influentele ce decurg din faptul ca in acest caz exigibilitatea TVA colectata s-a stabilit de organul de inspectie fiscala la data achizitionării cu factura S X/17.03.2014 de la X GmbH. Explicatia rezida în faptul ca testarea echipamentului avusese loc deja anterior procurării echipamentului, când echipamentul aparținea încă X GmbH, raportul de testare datand din data de 22.10.2013 si aplicandu-se prin voința partilor și în cazul transferului de proprietate între contestatara și X AG, conform explicatiilor furnizate de societate.

Contestatarea nu a anexat contestatiei un exemplar tradus al comenzii 106728361/11.07.2013 ce se găsește în dosar, în limba germana, la filele 91-94, pentru echipamentul cu coduri B999803970961/ A2059981701 în valoare de 58.014 euro, ceea ce nu permite analiza continutului acesteia. Deasemenea, deși critica „inconsecventa” echipei de control, la rândul sau nu ofera explicații privind propria inconsecventa în testarea echipamentelor atât înainte de facturarea achizitiei de furnizor, cum este cazul

echipamentului cu codul A2059981701, cât și după facturarea achizitiei cum s-a întâmplat în cazul echipamentelor de la subpunctul 2.1. anterior.

În privința argumentului contestării privind punerea gratuită la dispoziție a echipamentelor, aceasta argumentând ca punerea gratuită la dispoziție o face clientul X AG și nu societatea, cum greșit a reținut organul de inspecție fiscală, se reține ca argumentația este incompletă, căci înainte de facturarea transferului de proprietate nu se poate ca X AG să pună gratuit echipamentele la dispoziție echipamentele proprietarului DAS, dreptul de dispoziție asupra bunurilor aparținând numai proprietarului.

Pentru cele mai sus arătate, se reține ca data exigibilității TVA pentru echipamentul cu codul A2059981701 este data la care acesta a fost achiziționat de societate de la X GmbH cu factura nr. S X/17.03.2014, în condițiile în care comanda din partea X AG și raportul de testare au fost încheiate anterior datei de 17.03.2014, beneficiarul X AG exprimând astfel acceptul sau privind achiziția echipamentului. Prin urmare în luna martie 2014 a intervenit exigibilitatea TVA colectată aferentă livrării echipamentului de contestată către X AG, aceasta necolectând TVA la acest moment și neintocmind factura până la sfârșitul perioadei verificate.

Prin colectarea suplimentară de TVA efectuată de echipa de control în lunile martie 2014 și iulie 2014, urmată de emiterea facturilor de vânzare către clientul final la data de 26.11.2014, livrarea acestora **nu** este supusă unei duble impozitări. Aceasta deoarece în primul rând, pentru „prima impozitare” avem dovada efectuării acesteia de către organul de inspecție fiscală, pe când pentru „a doua impozitare”, aceea aferentă facturilor emise de contestată în luna noiembrie 2014 nu există dovada „impozitării”, a II-a eventuală impozitare efectuându-se de contribuabil și nu de organul fiscal. Faptul că s-au emis de contribuabil facturi în care s-a colectat TVA nu este echivalent cu declararea acestei taxe facturate ca taxa datorată. Chiar normele metodologice de aplicare a art. 159 din Codul fiscal prevăd la pct. 81², invocat de contestată, ca în cazul facturii de corecție aceasta se emite **„fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar”**. În mod asemănător contribuabilul, prin întocmirea propriilor evidente și deconturi de TVA, are posibilitatea să nu se „autoimpoziteze” pentru a doua oară cu taxa aferentă unei operațiuni pentru care TVA a fost deja colectată suplimentar de organul de inspecție fiscală.

În speta sunt aplicabile și prevederile și art. 213 alin (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

Având în vedere că contestată nu a formulat motive și nu a furnizat probe din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organul de inspecție fiscală **se va respinge contestația ca neîntemeiată, cu privire la TVA suplimentară colectată de echipa de control în suma de X lei, aferentă echipamentelor achiziționate de la X GmbH și livrate către clientul X AG.**

3. Cu privire la TVA colectata de echipa de control în suma de X lei, aferenta echipamentelor achizitionate de la X GmbH, puse la dispozitia altor persoane in mod gratuit.

Cauza supusă soluționării este dacă in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara în suma de X lei, aferenta unor echipamente punse la dispozitia unor furnizori in mod gratuit.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X/2014 organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara colectata în suma de **X lei**, aferent lunii mai 2014, pentru echipamentul cu codul V212, achizitionat cu factura X/21.05.2014 emisa de X GmbH, întrucat contribuabilul nu a prezentat organului fiscal documente justificative din care sa rezulte ca bunurile achizitionate **nu** au fost testate sau vândute către clientul final și documente privind modul de punere la dispoziție a echipamentelor utilizate de furnizori în procesul de producție a componentelor auto,

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 128 alin. (4) lit. b), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art.128 Livrarea de bunuri

[...]

(4)Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...]

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

[...]

(8)Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a)*** Abrogat

b)*** Abrogat

c)*** Abrogat

d)bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;
e)acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme”

“Norme metodologice:

ART. 128 alin. 1

6. (1) În sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția situației prevăzute la art. 128 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.

[...]

Norme metodologice:

ART. 128 alin. 8

6(9) (9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal:

a) se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau

sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului.[...]”.

Rezulta ca punerea gratuita a bunurilor achizitionate, pentru care s-a dedus taxa, la dispozitia altor persoane, la modul general, se asimileza livrarilor de bunuri efectuate cu plata. Ca exceptie, normele metodologice de aplicare a art. 128 din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 prevad ca bunurile acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri.

În dosarul contestatiei se regasesc documente depuse de contestatara privind punerea gratuita la dispozitie a unor echipamente:

- la filele 9-12 – Contractul din 21.12.2009 incheiat între prestatorul X și beneficiarul DAS;
- la fila 8 – Acordul din 12.01.2015 în care la pct. 1 se prevede ca *“Beneficiarul poate ceda gratuit Prestatorului bunuri economice materiale, într-o perioada de timp determinata, pentru indeplinirea obligatiilor din prezentul Contract. Prestatorul este indreptatit sa cedeze subcontractorilor sai bunurile materiale...”*. Conform preambulului din Acord prin “Contract” se intelege Contractul din 21.12.2009. În continuare se mai mentioneaza: *“Partile intentioneaza sa tina un Catalog curent în care sa fie mentionate mai în detaliu bunurile economice cedate si care va fi atasat ca anexa la prezentul Acord”*;
- la fila 7- Anexa la Acordul din 12.01.2015 în care se mentioneaza mijloace de productie cedate de la producator X cu valoarea de X euro, cu incepere de la 01.06.2014, cu referire la proiectul V212;
- la filele 3-6- Contractul de comodat 100/01.06.2009, între comodantul X și comodatarul X X CIF RO15371295 (un subcontractor), prin care comodantul transmite cu titlu gratuit de folosinta asupra echipamentelor de productie din anexa 1. Anexa 1 cuprinde la ultimul rând un echipament intitulat “Welding Tool for Welding maschine V212 cu valoarea de X euro, cu cod 88463001 și termen deschidere drept de folosinta 01.06.2014;
- la fila 80 - factura X/21.05.2014 emisa de X GmbH, pentru echipamentul cu codul V212;

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organul de inspectie fiscala, exprimandu-se fata de documentele noi depuse de contestatara, isi mentine pozitia referitoare la colectarea TVA în suma de X lei, întemeiata pe interpretarea prevederilor art. 128 alin. (4) lit.b) din Codul fiscal, considerand ca situatia de fata se circumscrie strict acestei prevederi legale, și nu prevederilor art. 128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal care este aplicabil, având în vedere și normele metodologice de aplicare, “numai pentru bunurile acordate în vederea stimulării vanzarilor societatii și nu pentru realizarea efectiva a obiectului de activitate al acesteia”.

Prin punctul de vedere din 25.05.2015, comunicat de Directia de specialitate din MFP, urmare solicitarii adresate de DGRFPB într-un caz asemanator, se pastreaza opinia exprimata în 03.04.2013, potrivit careia în cazul punerii gratuite la dispozitia unor furnizori de piese auto, a unor echipamente destinate producerii acestor piese auto, aceste operatiuni sunt asimilate unor operatiuni efectuate cu plata, conform art. 129 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, pentru care se impune colectarea taxei. Aceasta deoarece punerea la dispozitia gratuita a unor utilaje nu difera, ca și continut economic, de inchirierea acestora deoarece scopul în sine este ca utilajul sa fie utilizat de alta persoana. Faptul ca persoana careia îi sunt puse la dispozitie în mod gratuit utilajele le foloseste exclusiv sau nu pentru a produce piese auto în beneficiul celui care i-a pus la

dispozitie aceste echipamente nu este de natura sa modifice tratamentul fiscal al acestor operatiuni.

Prin aceasta punere gratuita la dispozitie se scurteaza practic operatiunile realizate, astfel proprietarul utilajului deduce TVA pentru achizitia acestora, desi nu le utilizeaza in folosul propriei activitatii economice conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, in timp ce utilizatorul colecteaza TVA la o baza impozabila redusa, deoarece nu inregistreaza cheltuieli cu utilajele.

Pentru astfel de operatiuni, in conformitate cu prevederile art. 137 alin. (1) lit. d), baza de impozitare a TVA se constituie din suma cheltuielilor efectuate de producatorul de piese auto.

Totodata trebuie avut in vedere faptul ca furnizorii de piese auto la dispozitia carora sunt puse cu titlu gratuit "echipamentele specifice" produc si comercializeaza catre contestatara piesele auto la un pret mai mic intrucat nu inregistreaza costuri pe care le-ar genera in mod normal amortizarea utilajelor daca acestea ar fi in proprietatea lor. Aceste costuri s-ar recupera de la contestatara prin includerea lor in pretul de vanzare al pieselor.

In cauza sunt incidente si prevederile art. 137 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"ART. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

[...]

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130¹ alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;

Norme metodologice:

"ART. 137

18. [...] (4) În sensul art. 137 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, baza de impozitare pentru active corporale fixe care constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin. (4) și (5) din Codul fiscal este constituită din valoarea de înregistrare în contabilitate diminuată cu amortizarea contabilă. Dacă activele corporale fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero."

4. Cu privire la accesorii în suma de X lei aferente TVA ramasa de plata

Contestatară nu formulează motive privind modul de calcul al accesoriilor, motivând doar contestarea debitului principal, respectiv TVA ramasa de plata ce a generat calculul accesoriilor. Cum contestația împotriva debitului principal generator de accesorii se respinge ca neîntemeiată se va respinge și contestația împotriva accesoriilor calculate și stabilite în suma de X lei, făcându-se aplicarea regulii *accesoriul urmează principalului*.

In cauza sunt incidente prevederile art. 119 alin. (1) și alin. (2), art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd:

„Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei. [...]”.

„Art. 120 – (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

„Art. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

În consecință, dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează pentru neachitarea la scadență a obligațiilor bugetare, scadenta fiind data la care exista obligația de plată.

Pentru considerentele aratate și în temeiul art. 128 alin. (4) lit. b), art. 134, art. 134¹, art. 134², art. 137, art. 140 alin. (1) și art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; pct. 6 alin. (1) și (9) și pct. 18 alin. (4) de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004: art. 119 alin. (1) și alin. (2), art. 120 și art. 120¹, art. 213 și art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2906/2014; art. 1407 și art. 1767 din Noul Cod Civil aprobat prin legea nr. 287/2009:

DECIDE

Respinge ca neintemeiată contestația formulată de XXX GmbH, înregistrată în România în scopuri de TVA, având CIF RO22000141, împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. X/2014, emisă de DGRFPB- Serviciul Inspectie Fiscală - Reprezentante Straine și Nerezidenți, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei .

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

Director General