

DECIZIA nr. 746 /12.10.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de **X Gmbh**,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x/03.06.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre AFCM Bucuresti – Activitatea de Inspectie Fiscala cu adresa nr. x/03.06.2015, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/03.06.2015, cu privire la contestatia formulata de **X Gmbh**, cu sediul in Germania si cu domiciliul fiscal in Timisoara, CB nr. , jud. Timis, prin imputernicit RR-M.

Obiectul contestatiei, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/26.05.2015, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ x/30.04.2015, emisa de AFCM Bucuresti in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ x/30.04.2015, comunicata in data de 04.05.2015, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de t lei si s-a aprobat la rambursare TVA in suma de t lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei.

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. (b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X Gmbh**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

I. Prin contestatia formulata X Gmbh solicita anularea partiala a deciziei de impunere pentru TVA in suma de y lei in legatura cu echipamentele achizitionate de la diversi furnizori si puse la dispozitia unor parteneri de afaceri.

In sustinerea contestatiei societatea aduce urmatoarele argumente:

Grupul de firme X este implicat in productia si comercializarea de cabluri si produse de interior pentru autoturisme.

Societatea a incheiat, in calitate de furnizor, contracte de executie produse finite - produse de interior pentru autoturisme, cu producatorii auto B si F G/M, in calitate de clienti.

Pentru onorarea comenzilor a incheiat, in calitate de client, contracte de productie cu furnizori-producatori locali, carora le pune la dispozitie echipamente tehnice din dotare necesare realizarii produselor finite, dupa executarea carora sunt vandute de catre furnizori iar societatea revinde produsele clientilor finali.

In perioada supusa verificarii a achizitionat matrite de injectie mase plastice, concepute exclusiv pentru a onora comenzile punctuale ale clientilor, imposibil de utilizat pentru alti clienti, fiind revandute in cele mai multe cazuri acestora.

Exista situatii in care echipamentele nu sunt revandute clientilor finali, ceea ce a constituit obiectul criticilor inspectiei fiscale si a condus la colectarea TVA suplimentara conform art.128 alin.4 lit.b din Codul fiscal, respingerea fiind motivata de faptul ca o parte dintre acestea nu a fost revanduta clientilor finali fiind pusa la dispozitie cu titlu gratuit.

In punctul de vedere comunicat echipei de inspectie fiscala, societatea a reiterat cele aratate in nota explicativa data pe parcursul inspectiei fiscale privind revanzarea echipamentelor, in acest fel participand la livrari taxabile de produse finite realizate de societate, ceea ce face aplicabile prevederile art.128 alin.8 lit.e si nu ale art. 128 alin. lit.b din Codul fiscal.

In plus, societatea nu pierde dreptul de dispozitie asupra echipamentului, ceea ce face posibila o revanzare ulterioara cand apare obligatia colectarii TVA.

Abordarea echipei de control si calificarea drept livrare asimilata in sfera TVA este in vadita contradictie cu art.16 din Directiva 2006/112/CE, in care distinctia intre punere la dispozitie cu titlu gratuit a unor bunuri in scopul desfasurarii activitatii, ce nu intra in sfera taxei si punere la dispozitie in alte scopuri, ce se afla in sfera taxei, este clar subliniata.

In sustinerea celor afirmate si pentru dovedirea lantului comercial de circulatie a produselor finite, societatea mentioneaza ca ataseaza (anexa 5) un set de facturi pentru livrarea de produse finite.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ x/30.04.2015, DGRFPB-AFCM a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ x/30.04.2015, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- TVA stabilita suplimentar - t lei
- TVA respinsa la rambursare - t lei
- TVA aprobata la rambursare - t lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

X GmbH este societate cu sediul in Germania, inregistrata in scopuri de TVA in Romania cu cod RO x, avand ca obiect de activitate "Fabricarea altor piese si accesorii pentru autovehicule si pentru motoare de autovehicule" - cod CAEN 2932.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/30.04.2015 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGRFPB-Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii a efectuat inspectie fiscala partiala la X GmbH, pentru perioada 01.10.2013-31.12.2014, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu optiune de rambursare nr. x/19.12.2014 si nr. x/23.01.2015, cu control anticipat.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/30.04.2015, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MJ x/30.04.2015 s-au stabilit urmatoarele:

- TVA stabilita suplimentar - t lei
- TVA respinsa la rambursare - t lei
- TVA aprobata la rambursare - t lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei.

Referitor la TVA colectata in suma de y lei, cauza supusa solutionarii este *dacă operațiunile constând în punerea la dispoziția unor terțe persoane de matrite/ehipamente, cu titlu gratuit, în scopul producerii de către acestea a pieselor auto furnizate ulterior societății reprezintă operațiuni asimilate livrărilor cu plată, pentru care societatea era obligată să colecteze TVA aferentă, în condițiile în care și-a dedus taxa la momentul achiziției matritelor respective.*

În fapt, conform Raportului de inspectie fiscala nr. F-B x/30.04.2015, X GmbH, înregistrată în scopuri de TVA în România, a efectuat, în perioada octombrie 2013-noiembrie 2014, achiziții de echipamente - matrite folosite în procesul de fabricație a produselor de interior pentru autoturisme de la furnizorii SC D I, SC S A, SC E, EE und KA, in valoare totala de v lei, care au fost puse gratuit la dispozitia furnizorilor, motiv pentru care organele de inspectie fiscală au aplicat prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal și au colectat TVA în sumă de y lei.

În drept, potrivit art. 128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 128. - (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; [...]."

În speță, se reține faptul că X GmbH din Germania, înregistrată în scopuri de TVA în România, a achiziționat de la furnizorii SC D I, SC SA, SC E, E E und K A , inregistrata in scopuri de TVA in Romania, matrite folosite în procesul de

fabricație a produselor de interior pentru autoturisme, pentru care și-a dedus TVA aferentă din facturile emise de furnizori. O parte din aceste echipamente a rămas la dispoziția furnizorilor, pentru a fi utilizate în producția de produse de interior pentru autoturisme, fără ca societatea să ceară vreo contraprestație.

Din explicațiile reprezentantului legal al societății și din situația prezentată în timpul inspecției fiscale rezultă ca „o parte din echipamentele de injecție și parti componente ale acestora folosite în producția de produse de interior pentru autoturisme achiziționate de la furnizori nu au fost revandute către clienții finali.”

Prin urmare, odată ce și-a dedus TVA pentru achizițiile de matrițe, care ulterior au fost puse la dispoziția altor persoane, fără plată, contestatara a efectuat o operațiune asimilată operațiunilor cu plată, pentru care este obligată să colecteze TVA, potrivit prevederilor legale antecitate.

Astfel, punerea la dispoziție a matrițelor către un terț nu diferă ca și conținut economic de închirierea acestora, deoarece scopul în sine este ca aceste echipamente să fie utilizate de către o altă persoană. Faptul că persoana căreia îi sunt puse la dispoziție în mod gratuit matrițele le folosește exclusiv ori nu pentru a produce bunuri în beneficiul celui care i-a pus aceste matrițe la dispoziție nu este de natură să modifice tratamentul fiscal al operațiunii. Practic, prin această punere la dispoziție gratuită se scurtcircuitează operațiunile realizate prin faptul că proprietarul matrițelor (X GmbH) deduce TVA la achiziția acestora, deși nu le utilizează în folosul propriei activități economice, în timp ce furnizorii matrițelor (SC D I SRL, SC S A SA, SC E SA, E E und K A) le utilizează în propria activitate de producție a pieselor auto, pe care le livrează la o bază impozabilă redusă, cu diminuarea TVA colectată în mod corespunzător, deoarece în costul pieselor livrate nu se regăsesc cheltuielile cu utilizarea matrițelor.

Se reține că în același sens s-a pronunțat într-o speță similară și Direcția de legislație în domeniul TVA din Ministerul Finanțelor Publice prin adresa nr. 422182/421813/2013.

În ceea ce privește neasimilarea operațiunii de punere la dispoziție a bunurilor unei livrări cu plată taxabile datorită faptului că matrițele au fost utilizate pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a societății, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (8) lit. e) și art. 129 alin. (5) din Codul fiscal:

”Art. 128. - (8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

[...]

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”.**

”Art. 129. - (5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin (4), fără a se limita la acestea, operațiuni precum:

a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condițiile stabilite prin norme;

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor”.

Referitor la condițiile de acordare gratuită a bunurilor în scopuri economice, pct. 6 și pct. 7 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stabilesc următoarele:

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

c) **bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit, altele decât cele prevăzute la lit. a) sau b), pentru care persoana impozabilă poate face dovada că sunt strâns legate de desfășurarea activității sale economice.** În această categorie se cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție și uniforme de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Nu se încadrează în această categorie orice gratuități acordate propriilor angajați sau altor persoane, dacă nu există nicio legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt: cotele gratuite de energie electrică acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane și altele de aceeași natură.”

”7. (8) Prevederile pct. 6 alin. (9) se aplică corespunzător și pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal.”

Rezultă că, pentru ca punerea la dispoziția altor persoane, cu titlu gratuit, a matritelor să nu fie asimilată unei livrări cu plată, este obligatoriu necesar ca societatea să facă dovada că acestea sunt utilizate **în folosul propriei sale activități economice**, și nu al altor persoane impozabile, cum este în cazul de față și că **în lipsa unei atare puneri la dispoziție, propria sa activitate economică nu s-ar fi putut realiza în condiții optime.** Or, societatea contestatoare nu a adus nicio dovadă în acest sens.

Nici celelalte susțineri ale contestatoarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Astfel, faptul că matritelor rămân în proprietatea X Gmbh și că aceasta deține dreptul de proprietate asupra lor nu exclude asimilarea operațiunii unei livrări cu plată deoarece **sintagma ”punerea la dispoziție” prevăzută de art.**

128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal nu are semnificația unui transfer de proprietate în sens juridic. Nefiind vorba de un transfer de proprietate înseamnă că această "punere la dispoziție" poate avea și caracter temporar, cu consecința reîntoarcerii bunurilor în posesia celui care le-a pus inițial la dispoziție (adică a X GmbH). De asemenea, contrar susținerilor contestatoarei, dispozițiile art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal nu vizează numai situațiile în care punerea la dispoziție gratuită a bunurilor se face doar către consumatorii finali pentru uzul lor personal întrucât o asemenea distincție nu rezultă din textul de lege.

Nu poate fi reținută nici invocarea de către contestatară a prevederilor Directivei 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, căta vreme directivele emise la nivel comunitar nu se aplică direct, fiind transpuse în legislația națională a fiecărui stat membru, or prevederile directivei invocate au fost transpuse în legislația fiscală națională la Titlul VI – Taxa pe valoarea adăugată.

De altfel, în ceea ce privește invocarea de către societate a jurisprudenței Curții Europene de Justiție în aplicarea și interpretarea textului art. 16 din Directiva TVA 2006/112/CE, precizăm că Jurisprudența Curții Europene de Justiție poate fi invocată doar în situația în care există prevederi contrare în legislația națională, astfel că, până la amendarea legislației naționale citate în speță, aceasta prevalează în soluționarea cauzei.

Mai mult, se reține că, potrivit art.9 alin.(3) din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil care prevede: *„Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecății”*, coroborat cu art.10 din același act normativ potrivit căruia: *„Legile care derogă de la o dispoziție generală [...] se aplică numai în cazurile expres și limitativ prevăzute de lege”*, o anumită interpretare a legii de către instanță nu poate fi aplicată prin analogie și în alte spețe.

Prin urmare, alegația contestatoarei nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a cauzei.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor și întrucât argumentele societății contestatoare nu sunt de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală contestația formulată de **X GmbH** urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele ce preced, în temeiul art. 128 și art.129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 6 și pct. 7 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 și art. 216 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestația formulată de **X GmbH** împotriva Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/30.04.2015, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei.

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