

DECIZIA nr. 843 / 2015
privind solutionarea contestatiei formulata de x,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/24.06.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Serviciul Inspectie Fiscala Reprezentante Straine si Nerezidenti cu adresa nr.x/22.06.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/24.06.2015, cu privire la contestatia x cu sediul in x, Germania, reprezentata de SC x SRL cu sediul in Bucuresti, sos. x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/12.06.2015, completata cu adresele inregistrate sub nr.x/29.06.2015 si nr. x/01.07.2015, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.x/07.05.2015, comunicata la data de 12.05.2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/07.05.2015, prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilei TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea nerezidenta x din Germania.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P.B. au efectuat inspectia fiscala la x din Germania, pentru perioada 01.10.2014-28.02.2015, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. x/25.11.2014, nr.x/19.12.2014, nr.x/26.01.2015, nr.x/25.02.2015 si nr.x/25.03.2015.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/07.05.2015, iar in baza acestuia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/07.05.2015, prin care s-a stabilit ca societatea nu a colectat TVA in suma de x lei, ceea ce a condus la respingerea TVA solicitata la rambursare in suma de x lei.

II. Prin contestatia formulata x din Germania solicita admiterea contestatiei, anulara deciziei nr. x/07.05.2015 pentru suma de x lei si sustine urmatoarele:

x din Germania este persoana juridica straina inregistrata in scopuri de TVA in Romania in luna aprilie 2014 si are ca obiect de activitate fabricarea altor piese si accesorii pentru autovehicule si pentru motoare de autovehicule.

In scopul fabricarii si livrarii elementelor decorative din lemn si plastic pentru interiorul autoturismelor (denumite ornamentele), societatea a incheiat un contract cu SC x SRL.

In scopul fabricarii ornamentelor, x a achizitionat dispozitive de masurat de la SC x SRL. Intrucat fabricarea dispozitivelor este realizata de SC x SRL, dispozitivele au fost puse la dispozitia acestuia in scopul realizarii ornamentelor livrate lui x.

Intrucat societatea achizitioneaza dispozitivele in vederea indeplinirii cerintelor de productie ale clientilor sai, in baza contractelor incheiate cu acestia pentru livrarea ornamentelor, se prevede ca clientii sunt cei care vor suporta costurilor de achizitie ale dispozitivelor.

Ulterior x vinde ornamentele catre diversi clienti din Uniunea Europeana, bunurile fiind transportate din Romania catre alt stat membru indicat de catre clienti, operatiuni

care sunt raportate drept livrari intracomunitare scutite de TVA in baza art.143 alin.(2) din Codul fiscal.

Urmare a cheltuielilor intreprinse, in perioada verificata a inregistrat TVA de rambursat in suma de x lei si a solicitat rambursarea.

Organele de inspectie fiscala au colectat TVA suplimentara in suma de x lei pe motiv ca dispozitivele au fost oferite gratuit pentru utilizare furnizorului.

Societatea contestatara invoca urmatoarele:

1. Nu are obligatia autocolectarii TVA intrucat a utilizat achizitiile in cauza in vederea desfasurarii activitatii economice in conditii optime.

Considera eronata incadrarea operatiunii de punere la dispozitie a matritelor catre SC x SRL in prevederile art.128 alin.(4), lit.b) din Codul fiscal, intrucat privesc cazul acordarii de bunuri sau servicii cu titlu gratuit, fara sa existe o legatura intre aceasta dare gratuita si activitatea economica desfasurata. Or, in cazul de fata reiese ca organele de inspectie fiscala s-au limitat la a identifica modul in care matritele au fost puse la dispozitia SC x SRL, iar daca din cele analizate rezulta ca au fost acordate gratuit, atunci trebuie sa se autocolecteze TVA in baza art.128 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal.

Contestatarata arata ca in speta sunt aplicabile prevederile art.129 alin.(4) lit.a) si alin.(5) lit.a) si b) din Codul fiscal. De asemenea, contestatarata invoca si prevederile pct.7 alin.(6), alin. (8) si alin.(9) din HG nr.44/2004 si arata ca prevederile Codului fiscal referitoare la acordarea de bunuri si servicii cu titlu gratuit distinge intre acordarile gratuite care se incadreaza drept "livrari/prestari catre sine" pentru care exista obligatia autocolectarii TVA si acordarile gratuite care reprezinta exceptii de la regula "livrari/prestari catre sine", situatie in care nu se impune autocolectarea TVA.

Potrivit art.145 alin.(3) din Codul fiscal, "daca nu contravine prevederilor alin.(2), persoana impozabila are dreptul de deducere a taxei si pentru cazurile prevazute la art.128 alin.(8) si la art.129 alin.(5)".

Contestatarata considera ca punerea matritelor la dispozitia x nu este realizata in scopul unui uz personal care sa dea nastere unei livrari/prestari catre sine in sfera de aplicare a TVA deoarece aceasta utilizare este realizata in scopuri strans legate de desfasurarea activitatii economice a x. Dispozitivele carora x detine drept de proprietate au fost puse la dispozitia x in vederea producerii ornamentelor livrate societatii contestatatare pot fi folosite doar pentru a produce ornamente comandate de x.

In sustinere contestatarata invoca jurisprudenta CEJ degajata din cazuri similare, respectiv C-97/90, C371/07, C-230/94, C-322/99, etc din care reiese faptul ca doar atunci cand anumite bunuri sunt instrainate complet de activitatea economica a persoanei impozabile pentru a fi alocate in scopul uzului personal sau al angajatilor are loc o livrare/prestare catre sine pentru care exista obligatia de a autocolecta sau, se naste obligatia de ajustare a deducerii initiale in cazul bunurilor de capital.

2. Societatea intentioneaza sa refactureze dispozitivele catre clientii sai care au comandat ornamentele, intentie sustinuta de prevederile contractelor incheiate cu acestia. Ca atare, societatea aloca dispozitivele unor viitoare operatiuni taxabile.

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:

Cauza supusa solutionarii este dacă operațiunile constând în punerea la dispoziția unei terte persoane de dispozitive (unelte, masini, matrite,etc), 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 si-a dedus taxa la momentul achiziției dispozitivelor respective.

In fapt, in perioada verificata, societatea nerezidenta x din Germania, inregistrata in scopuri de TVA in Romania, a inregistrat pe perioada 01.10.2014 - 28.02.2015 TVA deductibila in suma de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de la SC xSRL reprezentand unelte, masini, matrite si alte dispozitive, containere de transport denumite colectiv "scule", care au fost puse la cu titlu gratuit la dispozitia SC xSRL.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. x/07.05.2015, in perioada verificata s-a constatat ca societatea a achizitionat bunurile care au fost puse la dispozitie in vederea utilizarii in scop gratuit altor persoane si s-a procedat la colectarea TVA in suma de x lei, in conformitate cu prevederile art.128 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestatia formulata, x sustine ca tratamentul de TVA aplicabil in prezenta cauza este acelasi cu al bunului de capital pentru care au fost realizate, fiind aplicabile prevederile art.129 alin (4) din Codul fiscal si considera eronata incadrarea facuta de organele de inspectie fiscala.

In drept, in ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si a operatiunilor impozabile, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, in vigoare pe perioada verificata:

"**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; (...)."

"**Art.128 - (4)** Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni:

a) preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial;

b) **preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi puse la dispozitie altor persoane în mod gratuit, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial; (...).**"

"**Art.129** -(4) - Sunt asimilate prestarii de servicii efectuate cu plata urmatoarele:

a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145¹;

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice. "

Fata de cadrul legal mentionat anterior se retine ca, in sfera operatiunilor impozabile se includ operatiunile care, in conditiile prevazute de lege, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, aflate in sfera taxei, efectuate cu plata, realizate de o persoana impozabila. Conditia referitoare la plata bunurilor implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta, respectiv a unui avantaj pentru client prin furnizarea de bunuri si/sau servicii,

Pg. 3

iar contrapartida obtinuta aferenta avantajului primit o constituie efectuarea platii catre furnizor.

In sfera livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii efectuate cu plata sunt incluse si acele bunuri si servicii utilizate în scopuri care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile sau cele care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, dar sunt achizitionate pentru a fi puse la dispozitie pentru uzul personal al angajatilor sau al altor persoane, în mod gratuit, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca x a inregistrat TVA deductibila in baza facturilor emise de furnizorul de bunuri , fiind ulterior puse la dispozitia altei persoane in vederea utilizarii in mod gratuit si au procedat la prin colectarea TVA, in conformitate cu prevederile art.128 alin.4 lit.b din Codul fiscal.

Prin urmare, odata ce și-a dedus TVA pentru achizițiile de dispozitive, care ulterior au fost puse la dispoziția altei persoane, fără plată, contestatara a efectuat o operatiune asimilata operatiunilor cu plata, pentru care este obligata sa colecteze TVA, potrivit prevederilor legale antecitate.

Astfel, punerea la dispoziție a dispozitivelor către un terț nu diferă ca și conținut economic de închirierea acestora, deoarece scopul în sine este ca aceste scule să fie utilizate de către o altă persoană. Faptul că persoana căreia îi sunt puse la dispoziție în mod gratuit dispozitivele le folosește exclusiv ori nu pentru a produce bunuri în beneficiul celui care i-a pus aceste dispozitive 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 dispozitivelor x deduce TVA la achiziția acestora, deși nu le utilizează în folosul propriei activități economice, în timp ce furnizorul pieselor obtinute cu ajutorul dispozitive (SC x SRL) le utilizează în propria sa 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 dispozitivelor.

În ceea ce privește neasimilarea operațiunii de punere la dispoziție a bunurilor unei livrări cu plată taxabile datorită faptului că dispozitivele au fost utilizate pentru scopuri legate de desfasurarea 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 uniformele de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați, materiale igienicosanitare 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 dispozitivelor 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 altei 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.

Astfel, faptul că dispozitivele rămân în proprietatea contestatarii 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). Mai mult, prin contestatia formulată chiar contestatara precizează ca intenționează să refactureze dispozitivele clientului sau. De asemenea, contrar susținerilor contestatarii, 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.

În privința jurisprudenței europene în materie de TVA invocate se reține că acestea au caracter general, iar paragrafele citate vizează în special dreptul de deducere a taxei, fără ca spețele invocate să prezinte situații de fapt similare cu cea a contestatarii, ci prin neutilizarea bunurilor în folosul operațiunilor prevăzute de art.145 alin.2 din Codul fiscal **prin punerea la dispoziția altor persoane în vederea utilizării cu titlu gratuit a bunurilor pentru care a fost dedusă TVA.** Faptul că dispozitivele în cauză sunt utilizate în cadrul ciclului de producție al pieselor auto nu înseamnă că societatea contestatoare poate scurtcircuita aplicarea TVA pentru fiecare operațiune distinctă din cadrul acestui ciclu, cum este cazul punerii dispozitivelor, în mod gratuit, la dispoziția furnizorului de piese și accesorii pentru automobile, pentru a fi utilizate de această pentru desfășurarea propriei activități economice.

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.

Astfel, referitor la colectarea TVA se reține faptul că, chiar și în situația în care s-a acordat deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor efectuate de la furnizor, inspectia fiscală este îndreptățită să procedeze la colectarea TVA pentru sumele respective, în situația în care, urmare verificărilor efectuate a constatat că *bunurile nu au fost*

achizitionate in scopul desfasurarii activitatii sale economice, ci pentru a fi puse la dispozitie cu titlu gratuit pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.

Ca urmare, nu pot fi retinute simplele afirmatii ale contestatarei potrivit carora avea drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor in cauza pentru ca societatea nu dovedeste printr-un probatoriu adecvat, cerut expres de legea fiscala, ca acesta a fost necesara in scopul activitatii proprii, astfel incat toate prevederile legale invocate intaresc constatările organului de inspectie fiscala, societatea neprezentand niciun document si niciun argument suplimentar fata de constatările organelor de inspectie fiscala, din care sa rezulte utilizarea acestora pentru activitati prevazute de legea fiscala.

Drept urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca bunurile puse la dispozitie cu titlu gratuit de x în favoarea SC x SRL este o operatiune asimilata unei livrari de bunuri cu plata, operatiune taxabila din punct de vedere al taxei colectate, astfel incat are obligatia de a colecta TVA in suma de x lei aferenta dispozitivelor achizitionate de la SC x SRL, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei, stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/07.05.2015.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 128 si 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 contestatia formulata de x impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/07.05.2015 emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei.

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