

DECIZIA nr. 446/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
X, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Serviciul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizat de catre Serviciul Inspectie Fiscala – Reprezentante Straine si Nerezidenti din cadrul aceleiasi institutii cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in Germania, prin imputernicit SC x SRL, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – B x, comunicata in data de **10.12.2014**, emisa de DGRFPB in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – B x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x 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. (a) 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**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente :

Echipamentele achizitionate de societate au ramas la dispozitia furnizorilor pentru a fi utilizate in procesul de productie a componentelor auto pentru X, insa raman in proprietatea sa, fapt care reiese din clauza a 19-a a conditiilor generale aferente contractelor de productie piese, din comenzile de cumparare emise pentru echipamente si din declaratiile date de furnizori in acest sens.

Aceste echipamente raman in Romania, componentele auto rezultate fiind apoi expediate in afara Romaniei catre X pentru a fi incorporate in autovehiculele produse de contestatara in alte tari membre UE, inclusiv Germania.

Organele de inspectie fiscala au considerat eronat ca societatea a pus la dispozitie in mod gratuit furnizorilor echipamentele achizitionate, potrivit art. 128 alin 4 lit b din Codul fiscal.

Acest articol nu se refera la bunurile puse la dispozitia unei persoane in mod gratuit, ci la livrarea gratuita a acestor bunuri.

Societatea invoca jurisprudenta CEJ, respectiv hotararile pronuntate in cazurile C-8/81 Ursula Becker si C-152/84 Marshal, concluzionand ca indiferent daca directivele lasa la latitudinea statelor membre forma si metodele de implementare, in

cazul in care un stat membru transpune in mod incorect o directiva, prevederile directivei pot fi invocate impotriva oricarei dispozitii de drept intern neconforme.

X nu realizeaza livrari de bunuri gratuite catre furnizori. Faptele si imprejurarile demonstreaza ca echipamentele sunt conforme cu proiectul si specificatiile cerute de catre societate, raman proprietatea societatii in orice moment, se afla in Romania cu unicul scop de a le permite furnizorilor sa fabrice piese pentru a fi vandute exclusiv catre societate si nu pot fi utilizate de catre furnizori pentru niciun orice alt scop.

Jurisprudenta CEJ (hotararile pronuntate in cazurile C-371/07 Danfoss, C-285/95 Julius Fillibeck Sohne, C-155/01 Cookie World) subliniaza ca obiectivul Directivei TVA 112/2006, in momentul stabilirii impozitarii pentru livrarile de bunuri asimilate, este de a obtine un tratament egal intre persoane impozabile care utilizeaza bunurile care fac parte din activele activitatii economice in interes propriu si un consumator obisnuit care cumpara bunuri de acelasi tip. In vederea indeplinirii acestui obiectiv, aceasta dispozitie impiedica o persoana care a dedus TVA la achizitionarea bunurilor utilizate in scopul activitatii sale de a se eluda de la plata TVA, atunci cand utilizeaza acele bunuri in interes personal si de a beneficia de avantaje la care nu este indreptatit in comparatie cu un consumator obisnuit care achizitioneaza bunuri si plateste TVA.

X nu efectueaza nicio livrare de bunuri catre furnizori, intrucat furnizorii nu au dreptul de a utiliza bunurile (echipamentele) ca si proprietari, societatea fiind proprietarul bunurilor tot timpul; furnizorii nu pot utiliza echipamentele pentru orice alt scop decat cel de a furniza piese auto catre societate; furnizorii trebuie sa identifice in mod clar bunurile ca fiind detinute de societate si nu le pot amesteca cu alte bunuri; furnizorii nu pot sa mute echipamentele detinute de societate fara a avea in prealabil acordul scris al societatii.

Articolul 555 din Codul Civil mentioneaza ca exista un drept de proprietate in cazul in care urmatoarele atribute sunt prezente: posesia, uzul si dispozitia. Transferul dreptului de proprietate nu are loc in conditiile in care o persoana nu este nici indreptatita sa dispuna de un bun, nici sa il utilizeze pentru beneficiul propriu, in special datorita faptului ca aceste atribute ale dreptului de proprietate pot fi exercitate in mod absolut, exclusiv si perpetuu.

In speta nu este cazul unei acordari de bunuri din moment ce nu exista niciun transfer al dreptului de proprietate catre persoana catre care sunt transferate si niciun transfer al dreptului de dispozitie.

Contrar sustinerilor organelor de inspectie fiscala, societatea a prezentat documente din care reiese modul in care echipamentele au fost puse la dispozitia furnizorilor pentru a fi folosite in procesul de productie: contractele de productie piese si anexele, precum si declaratiile scrise ale furnizorilor care confirma ca utilizeaza echipamentul pentru productia de piese exclusiv pentru X.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – B x, DGRFPB a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – B x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

III. Fata de constatarile 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 unor terțe persoane de matrițe/utilaje, 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 matrițelor respective.

În fapt, conform Raportului de inspectie fiscala nr. F – B x, X din Germania, înregistrată în scopuri de TVA în România, a efectuat, în perioada 01.07.2013 – 31.12.2013, achiziții de matrițe (scule) de la furnizorii X din Germania si X, inregistrata in scopuri de TVA in Romania, 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 x lei.

În drept, potrivit art. 128 și art. 129 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; [...]**

"Art. 129. - (4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

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 ori al personalului acesteia, sau pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice".

În speță, se reține faptul că X din Germania, înregistrată în scopuri de TVA în România, a achiziționat de la furnizorii X din Germania si X, inregistrata in scopuri de TVA in Romania, matrițe (scule) necesare în procesul de fabricație a pieselor auto, pentru care și-a dedus TVA aferentă din facturile emise de furnizori. Aceste utilaje au

rămas la dispoziția furnizorilor, pentru a fi utilizate în producția de piese auto, fără ca societatea să ceară vreo contraprestație.

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 anterioare.

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 scule 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) deduce TVA la achiziția acestora, deși nu le utilizează în folosul propriei activități economice, în timp ce furnizorul matrițelor (X și X) 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 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. x.

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 uniformele 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 matritele rămân în proprietatea X 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). 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.

În privința principiului neutralității TVA și a jurisprudenței europene în materie 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 contestatoarei. Faptul că matritele respective 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 matritelor, în mod gratuit, la dispoziția furnizorilor, pentru a fi utilizate de aceștia pentru desfășurarea propriei lor activități economice.

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, în sensul că acest model de afacere este aplicat cu succes în Uniunea Europeană, nefiind întâlnite probleme de ordin fiscal, cata 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 judecării”*, 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 contestatarii 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** urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele ce preced, în temeiul art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 216 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. F – B x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare 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 data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.