

DECIZIA nr. 444 din 18.06.2015 privind solutionarea contestatiei
formulată de **ABC**, înregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. ... de catre D.G.R.F.P.B. - Inspectie Fisaclă – Reprezentante străine și nerezidenți cu privire la contestatia formulata de ABC prin împuternicit T SRL conform împuternicirii transmisă cu adresa nr.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ... il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. dcim/xxx, emisa in baza raportului de inspectie nr. rif/yyy si comunicata sub semnatura in data de ... prin s-a stabilit in sarcina societatii o diferenta suplimentară de TVA respinsă la rambursare în sumă de **C 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 proceFZ2 fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC.

ProceFZ2 fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P.B. - Inspectie Fisaclă – Reprezentante străine și nerezidenți au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC, pentru perioada 01.01.2012-30.06.2014, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depuse pentru această perioadă.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. rif/yyy, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. dcim/xxx, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de S lei si accesorii aferente TVA în sumă M lei, ceea ce a condus la respingerea TVA solicitată la rambursare în sumă de S lei și la aprobarea la rambursare a sumei de A lei.

II. Prin contestatia formulata ABC solicita anulara parțială a deciziei de impunere nr. dcim/xxx pentru TVA colectată suplimentar în sumă de C lei sustinand urmatoarele:

În conformitate cu modelul standard al afacerii ABC, asupra matrițelor achiziționate de la furnizorii FZ1 și FZ2 societatea deține dreptul de proprietate și dreptul de proprietate intelectuală, în timp ce furnizorii folosesc matrițele strict pentru producția și livrarea de bunuri către ABC.

Colectarea TVA la nivelul achizițiilor de matrițe de la furnizori este nelegală și nejustificată deoarece punerea matrițelor la dispoziția furnizorilor nu se încadrează operațiunilor asimilate celor taxabile prevăzute la art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal.

Astfel, prevederile referitoare la "livrarea/prestarea către sine" de la art. 128 alin. (4), respectiv art. 129 alin. (4) din Codul fiscal se referă la acele situații în care prin oferirea bunurilor/serviciilor în mod gratuit s-ar crea o situație mai favorabilă celor care oferă bunuri ori servicii negrevate de taxă față de cei care sunt obligați să colecteze taxa în relația cu consumatorul final, respectiv atunci când nu există legătură între această dare gratuită și activitatea economică desfășurată.

Întrucât utilizarea matrițelor reprezintă o operațiune strâns legată de desfășurarea activității economice a societății și a entităților producătoare ABC, sunt aplicabile prevederile pct. 7 alin. (8) coroborate cu pct. 6 alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. În același sens este și jurisprudența europeană în materie, conform căreia obligația colectării TVA se naște doar în acele situații în care bunurile sunt alocate uzului personal (C-97/90 Lennartz, C-210/11 și C-211/11 Medicam și MPA, C-371/07 Danfos AstraZeneca etc.).

În cazul matrițelor puse la dispoziția furnizorilor nu avem de-a face cu o situație care ar putea da naștere la un tratament inegal față de consumatorul final întrucât matrițele sunt utilizate în cadrul ciclului de producție al bunurilor, astfel că încadrarea efectuată de organele de inspecție fiscală nu a ținut cont de contextul activității economice și de faptul că societatea nu transferă dreptul de proprietate asupra matrițelor către furnizori, care sunt doar utilizatori în procesul producției de piese. Mai mult, matrițele reprezintă echipamente specifice cu care se pot produce piese auto doar pentru ABC, fără a da naștere unui avantaj ilegal, furnizorii neputând să le folosească pentru a produce piese către alți clienți.

O analiză eronată a situației de fapt rezultă și din constatarea faptului că furnizorul FZ1 este doar înregistrat în scopuri de TVA în România și nu are un sediu unde să-și desfășoare activitatea de producție, fără luarea în considerare că furnizorul poate subcontracta alt furnizor pentru fabricarea pieselor și, prin urmare, matrițele pot fi mutate la sediul subcontractorului cu permisiunea ABC.

De asemenea, impunerea autocolectării TVA încalcă și principiul neutralității TVA, în cazul de față circuitul comercial al matrițelor reprezentând o practică aplicată de majoritatea companiilor de profil în domeniul auto, atât la nivel național, cât și la nivel internațional.

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:

Cauza supusa solutionarii este dacă operațiunile const nd în punerea la dispoziția unor terțe persoane de matrițe/utilaje, cu titlu gratuit, în scopul producerii de către acestea a pieselor auto furnizate ulterior societăţii reprezintă operațiuni asimilate livrărilor cu plată, pentru care societatea era obligată să colecteze TVA aferentă, în condi iile în care  i-a dedus taxa la momentul achizi iei matrițelor respective.

 n fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. rif/yyy ABC din Marea Britanie, înregistrată în scopuri de TVA  n România a efectuat în perioada 01.01.2012-30.06.2014 achizi ii de matrițe (scule) de la furnizorii FZ2  i FZ1, care au rămas la sediul  i la dispoziția furnizorilor, pentru a fi utilizate în procesul de producție a pieselor ABC, fără contrapartidă, motiv pentru care organele de inspectie fiscală au aplicat prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal  i au colectat TVA în sumă de C lei.

 n drept, potrivit art. 128  i art. 129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările  i 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 p r ilor lor componente a fost dedusă total sau par ial; [...]**

”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 activităţii 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 dec t desf surarea activităţii sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau par ial, cu excep ia bunurilor a căror achizi ie 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 dec t desf surarea activităţii sale economice”.

 n speță, se reține faptul că ABC a achizi ionat de la furnizorii FZ2  i FZ1 matrițe (scule) necesare în procesul de fabrica ie a pieselor auto, pentru care  i-a dedus TVA aferentă din facturile emise de furnizori. Aceste utilaje au rămas la dispoziția acelorși furnizori, pentru a fi utilizate în produc ia de piese auto, fără ca ABC să ceară vreo contraprestație.

Prin urmare, odată ce  i-a dedus TVA pentru achizi iile de matrițe, care ulterior au fost puse la dispoziția altor persoane, fără plată, societatea ABC a efectuat o operațiune asimilata operațiunilor cu plata, pentru care este obligata sa 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 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 (ABC) deduce TVA la achiziția acestora, deși nu le utilizează în folosul propriei activități economice, în timp ce furnizorul matrițelor (FZ2/FZ1) 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.

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 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, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2012 stabilesc următoarele:

”6. (14) 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. (7) Prevederile pct. 6 alin. (14) - (16) se aplică corespunzător și pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (5) lit. a) și b) din Codul fiscal”.

Ulterior, prevederi similare se regăsesc la pct. 6 alin. (9) lit. c), respectiv pct. 7 alin. (8) din Normele metodologice de aplicare.

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 atari 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, simpla invocare a unui ”model de afaceri” existent în producția auto neputând ține locul unei analize obiective care să justifice optimalitatea soluției adoptate.

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

Astfel, faptul că matritelor rămân în proprietatea ABC și că ABC deține un drept de proprietate intelectuală 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 ABC). 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 matritelor 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.

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 ABC 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 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Respinge contestația formulată de ABC împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. dcim/xxx, emisă in baza raportului de inspectie fiscala nr. rif/yyy pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de C 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.