

DECIZIA nr. 242 din 02.05.2017
privind soluționarea contestației formulate de
ABC, cu sediul social în,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. rfr/2016, înregistrată sub nr.2016 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți – Serviciul inspecție fiscală cu privire la contestația ABC – CUI, formulată prin împuternicit SRL în baza împuternicirii datată ... cu încheiere de legalizare copie nr.2016.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2016 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-CN xxx/2016, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-CN yyy/2016 și comunicată sub semnătură în data de2016, prin care s-a stabilit în sarcina societății o diferență suplimentară de TVA în suma de **S lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC pentru perioada 25.08.2015-30.04.2016 în baza avizelor de inspecție fiscală nr. ...2016 și nr.2016, constatările fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-CN yyy/2016. În baza acestor constatări a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-CN xxx/2016, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de S lei.

II. Prin contestația formulată ABC solicită anularea deciziei de impunere nr. F-CN xxx/2016 invocând următoarele:

Din punct de vedere procedural, actele atacate sunt lovite de nulitate în baza prevederilor art. 43 alin. (2) lit. h) și art. 49 alin. (1) lit. b) din Codul de

procedură fiscală întrucât nu conține semnătura inspectorului fiscal MCM, persoană împuternicită să reprezinte organul fiscal pe durata inspecției fiscale.

Pe fondul cauzei, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a TVA în sumă de S lei aferentă matrițelor achiziționate de societate în perioada 25.08.2015-31.12.2015 de la furnizorul FZN GmbH și puse la dispoziția producătorului de titlu gratuit și au acordat dreptul de deducere a TVA pentru achiziția matrițelor realizată în perioada 25.08.2015-30.04.2016.

Societatea susține că pentru întreaga perioadă verificată se aplică texte de lege identice, și anume art. 129 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015, respectiv art. 271 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016. Introducerea exemplului nr. 4 în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal începând cu data de 1 ianuarie 2016, ca o completare – exemplu ce se aplică exact situațiilor cu matrițe utilizate pentru producția de piese – nu are decât rol de explicitare a aplicării aceleiași legislații fiscale, așa cum reiese din nota de fundamentare a H.G. nr. 1/2016, iar organele fiscale aveau obligația să analizeze această notă pentru a ține cont de scopul legii conform art. 13 din Codul de procedură fiscală. Atâta timp cât prevederile legislației fiscale la prestările de servicii asimilate – art. 129 alin. (4) lit. a) comparativ cu art. 271 alin. (4) lit. a) – nu au fost schimbate absolut deloc de la vechiul Cod fiscal către noul Cod fiscal, este foarte clar că noile explicații din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016 trebuiau să se aplice și situațiilor precedente anterioare anului 2016.

Societatea consideră că, în măsura în care organele fiscale au neclarități cu privire la aplicabilitatea retroactivă a noilor prevederi din Normele metodologice, acestea sunt obligate să interpreteze legislația în favoarea contribuabilului și să țină cont de principiile fiscale de aplicare a legii de la art. 5, art. 6 și art. 127 din Codul de procedură fiscală. Totodată, decizia nr. 317/2011 emisă de DGFP Cluj pentru soluționarea unei contestații în baza unui răspuns al Direcției de legislație în domeniul TVA confirmă faptul că normele metodologice au rol interpretativ și se aplică retroactiv și pentru tranzacțiile ce au avut loc în momentul în care normele nu clarificau respectiv speță.

De altfel, interpretarea incorectă a autorităților fiscale a condus la o propunere de solicitare a inițierii procedurii de infringement împotriva României pentru implementarea incorectă a art. 26 din Directiva 112/2006, iar prevederile introduse prin Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016 au avut rolul de a evita această procedură, dovadă fiind răspunsul Comisiei Europene anexat în copie și jurisprudența CJUE cu privire la această cazuistică.

Mai mult, echipa de inspecție fiscală cunoștea decizia definitivă nr. scv/2015 a Curții de Apel București care a invalidat exact această practică de a colecta TVA pentru matrițele puse la dispoziția producătorilor pentru fabricarea de piese auto și dacă nu putea lua o decizie obiectivă trebuia să procedeze la suspendarea inspecției fiscale și să solicite clarificări autorităților fiscale superioare.

Societatea nerezidentă prin reprezentant convențional și-a susținut oral contestația în data de 25.11.2016, iar cu adresa înregistrată sub nr.2016 a prezentat completări la contestația fiscală în urma susținerii orale.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la nulitatea actelor atacate

Cauza supusă soluționării este dacă nesemnarea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere emisă în baza acestuia de către unul dintre cei trei membri ai echipei de inspecție fiscală poate atrage nulitatea actelor emise în urma inspecției fiscale, în condițiile în care vătămarea societății în această privință nu este absolută de vreme ce consecințele fiscale ale constatărilor din cuprinsul raportului nu au fost influențate de niciun fel prin lipsa semnăturii unuia dintre membrii echipei care intrase în concediul legal de odihnă.

În fapt, societatea nerezidentă ABC, înregistrată în scop de TVA în România a fost supusă unei inspecții fiscale din partea Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți în baza avizelor nr....2016 și nr.2016, echipa de inspecție fiscală fiind formată din trei membri. Constatările inspecției fiscale au fost consemnate în consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-CN yyy/2016, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-CN xxx/2016, comunicată societății sub semnătură în data de 05.09.2016.

Atât raportul de inspecție fiscală, cât și decizia de impunere sunt semnate pentru întocmire de doi din cei trei membri ai echipei de inspecție, sunt avizate de șeful de serviciu și aprobate de conducătorul structurii de inspecție fiscală. Cele două acte nu poartă semnătura pentru întocmire a unuia din membrii echipei – inspectorul MCM, care în perioada 22 august 2016 – 5 septembrie 2016 inclusiv s-a aflat în concediu legal de odihnă conform fișelor de prezență puse la dispoziție de organul de inspecție fiscală.

Prin contestația formulată societatea invocă nulitatea actelor atacate pe motiv că ele nu poartă semnătura inspectorului fiscal MCM, persoană împuternicită să reprezinte organul fiscal pe durata inspecției fiscale.

În drept, potrivit art. 46, art. 49, art. 130 și art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 46. - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) **semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;**

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului”.

”Art. 49. - (1) **Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:**

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) **nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la** numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a **semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal**, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) **Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu.** În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) **Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile.** Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător”.

”Art. 130. - (4) *Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală* cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept”.

”Art. 131. - (1) **Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală**, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) **Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.** În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(4) **Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:**

a) **deciziei de impunere**, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare; [...]”.

Referitor la actele în care se consemnează rezultatele inspecției fiscale, potrivit Instrucțiunilor privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice:

”*Raportul de inspecție fiscală se întocmește de echipa de inspecție fiscală pentru consemnarea constatărilor cu privire la stabilirea situației de fapt fiscale și a consecințelor fiscale*, indiferent dacă se modifică sau nu baza de impozitare și/sau se stabilesc sau nu diferențe de obligații fiscale principale în cadrul unei inspecții fiscale generale sau parțiale la persoane juridice.

Capitolul I. Date despre inspecția fiscală

1. Organele de inspecție fiscală

Se înscriu **organele de inspecție fiscală care efectuează verificarea și care întocmesc raportul de inspecție fiscală**, precizându-se, pentru fiecare, numele și prenumele, funcția, unitatea fiscală din care face parte, numărul legitimației de inspecție fiscală, numărul și data ordinului de serviciu, precum și perioada în care au participat la efectuarea inspecției fiscale, dacă aceasta diferă de perioada de desfășurare efectivă a inspecției fiscale.

Capitolul VII. Sinteza constatărilor inspecției fiscale

*Raportul de inspecție fiscală se întocmește și se semnează de organele de inspecție fiscală, se avizează de șeful serviciului și **se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală***”.

Din dispozițiile legale anterior citate reiese faptul că echipa de inspecție fiscală, prin persoanele care o compun are atribuții în efectuarea inspecției fiscale și în întocmirea raportului de inspecție fiscală în care se consemnează constatările rezultate în urma inspecției, raport care este supus avizării șefului de serviciu și aprobării conducătorului structurii de inspecție fiscală și care stă la baza emiterii deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice. La rândul ei, decizia de impunere este întocmită de echipa de inspecție fiscală, avizată de șeful de serviciu și **aprobată de conducătorul structurii de inspecție fiscală**.

Prin contestația formulată societatea nerezidentă ABC invocă nulitatea actelor atacate pe motiv că raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere nu poartă semnătura unuia din cei trei membri ai echipei de inspecție fiscală, în calitate de persoană împuternicită să reprezinte organul fiscal pe durata inspecției fiscale.

Organul de soluționare a contestației nu poate reține însă această motivație întrucât întregul circuit parcurs până la emiterea deciziei de impunere, ca act administrativ fiscal emis în urma inspecției fiscale, așa cum a fost prezentat anterior, denotă faptul că echipa (organul) de inspecție fiscală are atribuții în ceea ce privește realizarea propriu-zisă a inspecției fiscale, reprezentând organul fiscal pe durata inspecției, iar după finalizarea acesteia are atribuții doar în întocmirea/redactarea raportului și a deciziei de impunere, care urmează mai apoi să fie avizate și în final aprobate. Cu alte cuvinte, echipa de inspecție fiscală reprezintă organul fiscal doar într-o etapă prealabilă emiterii actului administrativ fiscal, fiind abilitată să efectueze operațiuni tehnico-administrative (să verifice situația fiscală a societății și să consemneze constatările în raportul de inspecție fiscală), după cum și șeful de serviciu avizează în prealabil actele întocmite de echipa de inspecție, urmând ca aprobarea conducătorului structurii de inspecție fiscală să constituie actul administrativ propriu-zis. În aceste condiții, conducătorul structurii de inspecție fiscală are calitatea de persoană împuternicită a organului fiscal pentru decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale, aspect ce rezidă și din faptul că ștampila organului fiscal, element al actului emis în formă scrisă conform art. 46 alin. (2) lit. h) din Codul de procedură fiscală se aplică numai pentru coloana ”Aprobat”, așa cum reiese în mod explicit din modelul și conținutul formularului de decizie de impunere aprobat prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.709/2015. Altminteri, în măsura în care membrii echipei de inspecție fiscală ar fi avut calitatea de persoane împuternicite ale organului fiscal, așa cum susține societatea, avizarea și aprobarea acestor acte de către șeful de serviciu,

respectiv conducătorul structurii de inspecție fiscală apar ca nejustificate și inutile, actele fiind valabile doar cu semnătura membrilor echipei de inspecție fiscală, ceea ce, evident, excede cadrului legal în materie. În plus, actele atacate au fost semnate pentru întocmire de doi din cei trei membri ai echipei de inspecție fiscală, iar cel de-al treilea membru nu le-a semnat din motive obiective (concediu legal de odihnă), iar societatea nu a demonstrat existența vreunei vătămări prin lipsa uneia din semnăturile pentru "întocmire".

Ca atare, contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la TVA colectată suplimentar

Cauza supusă soluționării este dacă punerea la dispoziție a matritelor către un furnizor pentru care s-a dedus TVA la momentul achiziției este asimilată unei livrări de bunuri efectuată cu plată, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au clarificat dacă punerea la dispoziție s-a efectuat pentru scopuri legate de desfășurarea propriei activități economice a persoanei impozabile care a achiziționat matritele.

Perioada verificată: 25.08.2015-30.04.2016 TVA.

În fapt, conform raportului de inspecție fiscală nr. F-CN yyy/2016, în perioada august 2015 – aprilie 2016 societatea nerezidentă ABC a achiziționat matrite de pe teritoriul național, de la furnizorul FZN GmbH, înregistrat în scop de TVA în România, pentru care și-a dedus TVA aferentă. Totodată, pentru matritele achiziționate în perioada decembrie 2012-iulie 2015 societatea nu a solicitat rambursarea TVA în temeiul art. 147² din Codul fiscal, deducându-și taxa în primul decont întocmit după înregistrarea în scop de TVA.

Aceste matrite au fost puse la dispoziție furnizorului FZI SRL pentru procesul de producție, fără a se percepe un onorariu în acest sens.

Organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară de TVA în sumă de S lei aferentă matritelor achiziționate până la data de 31 decembrie 2015 în temeiul art. 129 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, considerându-se că utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele persoanei impozabile, pentru a fi puse la dispoziție, în mod gratuit, altor persoane este asimilată unei prestări de servicii cu plată, taxabilă din punct de vedere al TVA.

În capitolul "Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul" se face trimitere la punctul de vedere al contribuabilului, față de care organele de inspecție fiscală reiau aceleași constatări din cuprinsul raportului.

Prin contestația formulată societatea nerezidentă ABC invocă scopul interpretativ al normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal și aplicarea lor retroactivă, susținând că exemplul dat în aplicarea art. 271 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, în vigoare începând cu 1 ianuarie 2016 trebuie aplicat și în ceea ce privește art. 129 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, în vigoare până la 31 decembrie 2015, dată fiind identitatea textelor de lege primare (Codul fiscal).

De asemenea, sunt invocate încălcarea principiilor de aplicare a legii fiscale, jurisprudența națională și europeană și poziția autorităților europene în legătură cu implementarea incorectă a art. 26 din Directiva 112/2006/

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. rfr/2016 organele de inspecție fiscală arată că, având în vedere decizia definitivă nr. scv/2015 a Curții de Apel București dată în cazul unui alt contribuabil și exemplul nr. 4 lit. a) de la pct. 8 alin. (7) din Normele metodologice aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2016, pentru clarificarea situației (dacă se mai impune sau nu colectarea TVA pentru matricele puse la dispoziție cu titlu gratuit) a fost transmisă o solicitare de clarificare autorității centrale ANAF, care a fost redirecționată către MFP, primindu-se o adresă de răspuns în data de 30.08.2016 în care se specifică că pentru soluționarea acestei spețe s-a inițiat o corespondență cu Comisia Europeană și că ”până la primirea răspunsului Comisiei Europene nu se poate emite o opinie cu privire la această problematică”.

În drept, potrivit art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31 decembrie 2015:

”Art. 129. - (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(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; [...]”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare precizează următoarele:

”7. (6) **În sensul art. 129 alin. (4) din Codul fiscal, nu sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, precum și prestarea de servicii în mod gratuit, pentru scopuri legate de desfășurarea activității sale economice.** Sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau serviciile prestate în mod gratuit de către persoana impozabilă pentru uzul propriu, 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 din Codul fiscal.

De exemplu, o societate comercială care produce frigidere pe care le pune la dispoziția grădiniței de copii organizate în cadrul societății comerciale se consideră că utilizează în folosul propriu bunurile respective, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice”.

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 au intrat în vigoare prevederile noului Cod fiscal, incidente fiind cele ale art. 271 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conform căroră:

”Art. 271. - Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 270.

(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. 298; [...]”.

Pentru aceste prevederi, la pct. 8 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 prevede următoarele:

”8. (7) În sensul art. 271 alin. (4) din Codul fiscal, nu sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, precum și prestarea de servicii în mod gratuit, pentru scopuri legate de desfășurarea activității sale economice. Sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau serviciile prestate în mod gratuit de către persoana impozabilă pentru uzul propriu, 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. 298 din Codul fiscal.

Exemplul nr. 1: O societate comercială care produce frigidere pe care le pune la dispoziția grădiniței de copii organizate în cadrul societății comerciale se consideră că utilizează în folosul propriu bunurile respective, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.

[...]

Exemplul nr. 4: *În cazul contractelor prin care o persoană impozabilă având calitatea de furnizor de bunuri/prestator de servicii, pentru realizarea unor bunuri în beneficiul altei persoane, utilizează o matrită sau alte echipamente destinate realizării comenzilor clientului său, în funcție de natura contractului se pot distinge următoarele situații:*

a) ***dacă se face transferul de proprietate a matritei sau a echipamentelor de către furnizor/prestator către persoana cu care aceasta a contractat realizarea unor bunuri, are loc o livrare în sensul art. 270 din Codul fiscal. Achiziția acestor matrite/echipamente este considerată a fi efectuată în scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile care a contractat realizarea unor bunuri cu furnizorul/prestatorul, chiar dacă aceste bunuri sunt utilizate de furnizorul de bunuri/prestatorul de servicii. Punerea acestora la dispoziția furnizorului/prestatorului este o prestare de servicii legată de activitatea economică a persoanei care a pus bunul gratuit la dispoziția altei persoane, care nu este asimilată unei prestări cu plată, în măsura în care furnizorul/prestatorul utilizează bunurile pentru livrarea de bunuri/prestarea de servicii exclusiv în beneficiul persoanei care deține bunul;***

b) dacă nu se face transferul de proprietate a matritei sau a echipamentelor de către furnizor/prestator, dar furnizorul/prestatorul recuperează contravaloarea acestora de la persoana cu care aceasta a contractat realizarea unor bunuri, se

consideră că recuperarea contravalorii matritelor/echipamentelor este accesorie operațiunii principale, respectiv livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, care urmează același regim fiscal ca și operațiunea principală”.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale anterior citate, nu sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, precum și prestarea de servicii în mod gratuit, pentru scopuri legate de desfășurarea activității sale economice.

În speță, conform raportului de inspecție fiscală ABC a achiziționat intern matrite, pentru care și-a dedus TVA aferentă la momentul achiziției, iar matritele au fost puse la dispoziție furnizorului FZI SRL pentru procesul de producție, fără a se percepe un onorariu în acest sens, operațiune asimilată de organele de inspecție fiscală unei prestări de servicii cu plată conform art. 129 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal în vigoare până la data de 31 decembrie 2015.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că organele de inspecție fiscală **nu au precizat în niciun fel motivele pentru care punerea la dispoziție a matritelor** de către ABC către furnizorul FZI SRL **nu s-ar circumscrie situației reglementată expres la pct. 7 alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea art. 129 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal**, respectiv situației în care nu sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, precum și prestarea de servicii în mod gratuit, pentru scopuri legate de desfășurarea activității sale economice.

Totodată, în condițiile în care reglementările fiscale primare în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016 sunt identice cu cele de până la data de 31 decembrie 2015, inclusiv în ceea ce privește normele metodologice, cu excepția exemplurilor nou-introduse în normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, organele de inspecție fiscală nu au motivat inaplicabilitatea acestor exemple și pentru situația fiscală a societății de până la data de 31 decembrie 2015, precizând în referatul cauzei că au transmis o solicitare de clarificare autorităților fiscale superioare, respectiv dacă se mai impune sau nu colectarea TVA pentru matritele puse la dispoziție cu titlu gratuit, propunând în final respingerea contestației.

Cu privire la această solicitare, organul de soluționare a contestațiilor a întreprins, la rândul lui, demersuri cu privire la clarificarea speței, primindu-se adresa nr. 690721/04.04.2017 emisă de MFP – Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale, care face trimitere la punctul de vedere deja transmis la ANAF – Direcția generală de asistență pentru contribuabili în urma solicitării organelor de inspecție fiscală, respectiv la adresa nr. adrs/30.03.2017 în care MFP – Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale face cunoscut următorul punct de vedere referitor la regimul TVA aplicabil operațiunilor de tooling, și anume:

”[...] Deși prevederile cuprinse la pct. 8 alin. (7) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 au intrat în vigoare la data de 13 ianuarie 2016,

acesta au un rol de orientare a organului fiscal în aplicarea corectă a legislației primare, chiar și cu prilejul unor verificări care vizează perioade anterioare datei menționate”.

Față de punctul de vedere exprimat de direcția de specialitate în adresa nr. adrs/30.03.2017, organul de soluționare a solicitat organelor fiscale emitente să procedeze la reanalizarea dosarului cauzei și completarea referatului cauzei cu propuneri de soluționare care să țină cont de toate argumentele societății contestatoare și de punctul de vedere anterior precizat.

În adresa de răspuns nr. rspx/19.04.2017, înregistrată la registratura direcției generale sub nr. irg/21.04.2017 organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabilii Nerezidenți comunică faptul că, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (4) din Codul de procedură fiscală nu au apărut probe noi depuse de contestatar, iar referatul cuprinde propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere, existente la data aprobării referatului, motiv pentru care nu pot aduce completări.

Se reține că potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 113. - (1) **Inspekția fiscală** reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, **verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente**, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale. [...]”.

Conform prevederilor art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 131. - (1) Rezultatul inspekției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspekție fiscală, în care *se prezintă constatările organului de inspekție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) **Raportul de inspekție fiscală se întocmește la finalizarea inspekției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate**, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. **În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspekție fiscală cuprinde și opinia organului de inspekție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.**

(3) *La raportul de inspekție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte”.*

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ ”Contribuabilul/plătitorul **are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale**. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspekției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.

De asemenea, potrivit art. 5 și art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 5. - (1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

(2) *Ministerul Finanțelor Publice, în calitate de organ de specialitate al administrației publice centrale, are rolul de a **coordona aplicarea unitară a prevederilor legislației fiscale***".

"Art. 7. - (3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate **circumstanțele edificatoare** fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege".

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea *in concreto* a **stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.**

Față de dispozițiile legale ce guvernează inspecția fiscală organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA pentru punerea la dispoziție a matrițelor, fără perceperea vreunui onorariu, de către ABC către furnizorul intern, operațiune pe care au asimilat-o unei prestări de servicii cu plată.

Organele de inspecție fiscală **nu au analizat însă în cuprinsul raportului de inspecție fiscală dacă operațiunea îndeplinește condițiile pentru a nu fi asimilată unei prestări de servicii cu plată**, respectiv dacă matrițele achiziționate de ABC sunt sau nu puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit de către furnizor, pentru scopuri legate de desfășurarea propriei sale activități economice și, deși în referatul cauzei precizează că s-au adresat autorităților fiscale superioare în vederea clarificării speței, la momentul primirii punctului de vedere exprimat de direcția de specialitate din cadrul MFP prin adresa nr. adrs/30.03.2017 au susținut că nu pot aduce completări referatului cauzei. În acest sens, în cuprinsul raportului organele fiscale **nu au efectuat nicio constatare proprie cu privire la modalitatea concretă** în care matrițele sunt puse la dispoziția furnizorului de către societatea verificată și sunt utilizate ori nu pentru scopuri legate de activitatea economică a acesteia, **mărginindu-se să preia din nota explicativă a reprezentantului societății** afirmația că "matrițele au fost puse la dispoziția Leoni fără a percepe un onorariu în acest sens", iar în referatul cauzei **să prezinte extrase din clauzele** contractului de furnizare pe termen lung din data de 24.04.2008.

Rezultă că organul de soluționare a contestației nu poate stabili dacă punerea la dispoziția a matritelor de către ABC s-a efectuat în condiții similare celor pentru care a fost dat exemplul nr. 4 lit. a) de la pct. 8 alin. (7) din Normele metodologice aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2016, în condițiile în care în raport nu există constatări ale organelor de inspecție fiscală cu privire la modalitatea concretă în care matritele au fost puse la dispoziția furnizorului și în referatul cauzei nu se menționează dacă au fost respectate în fapt clauzele referitoare la matrite din contractul de furnizare pe termen lung din data de 24.04.2008, iar organele de inspecție fiscală nu au dat curs solicitării de completare a referatului cauzei prin raportare la punctul de vedere al direcției de specialitate din MFP, neprecizând dacă exemplul nr. 4 lit. a) de la pct. 8 alin. (7) din normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016 este aplicabil și punerii la dispoziție a matritelor de către contestatoarele anterior datei de 31 decembrie 2015.

Prin urmare, se va face aplicarea art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede că:

*"Art. 279. - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care **din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.***

*(4) Soluția de desființare **este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei**, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".*

În conformitate cu prevederile pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 "în situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-CN xxx/2016, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-CN yyy/2016 va fi desființată pentru TVA în sumă de S lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale cu respectarea prevederilor art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin efectuarea unor constatări factice clare în legătură cu punerea la dispoziție a matritelor de către ABC și aplicarea punctului de vedere al direcției de specialitate din adresa nr. adrs/30.03.2017 în funcție de situația de fapt constatată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 129 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 7 alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI

din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 271 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 8 alin. (7) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, Instrucțiunilor privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice, pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 și art. 5 alin. (2), art. 7 alin. (3), art. 46 alin. (2) lit. h), art. 49, art. 113 alin. (1), art. 130 alin. (4), art. 131 alin. (2) și alin. (4) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Desființează decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-CN xxx/2016, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-CN yyy/2016 pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de **S lei.**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.