

**DECIZIA nr. 246 / 02.05.2017**  
privind solutionarea contestatiei formulata de **X KG**,  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x/08.07.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti - Serviciul Inspectie Fiscala cu adresa nr. x/06.07.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/08.07.2016, completata cu adresele nr. x/28.07.2016 si nr. x/21.04.2017, inregistrate la DGRFPB sub nr. x/28.07.2016 si sub nr. x/21.04.2017, cu privire la contestatia formulata de **X KG**, prin imputernicit SPARL S & S, cu sediul in Germania, cu domiciliul fiscal in C , str. S nr. , jud. Sibiu si cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura la SPARL S & S din Bucuresti, str. Lt. Av. V F nr. , sector 1.

Obiectul contestatiei, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/27.06.2016, completata cu adresa inregistrata la AFCN sub nr. x/26.07.2016, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-CN x/31.05.2016, emisa de AFCN in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-CN x/31.05.2016, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei si s-a aprobat la rambursare TVA in suma de t lei.

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

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) si art. 272 alin. (1) si alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X KG**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

I. Prin contestatia formulata X KG solicita anularea deciziei de impunere pentru TVA in suma de x lei in legatura cu achizitii de matrite efectuate pe teritoriul Romaniei de la furnizorul S SRL din Jimbolia puse ulterior la dispozitia acestei societati in vederea utilizarii gratuite in beneficiul Hartmann-exact pentru care s-a procedat la colectarea TVA in temeiul art.128 alin.4 lit.b din Codul fiscal.

In sustinerea contestatiei societatea aduce urmatoarele argumente:

1. In ceea ce priveste starea de fapt

X KG face parte din grupul de societati S-H avand ca obiect vanzarea de senzori catre clienti in domeniul industriei auto, colaborand in acest sens cu 2

furnizori romani – societati din grup: S SRL (furnizor matrite) si S H Romania SRL (furnizor de senzori complet asamblati).

Matritele achizitionate de la S SRL facturate cu TVA romanesc nu sunt transportate catre X fiind preluate in custodie pentru a le utiliza in procesele de fabricatie in beneficiul X .

Contractul din 13.09.2013 intre cele doua societati reglementeaza proprietatea si punerea la dispozitie a bunurilor, sculele fiind puse la dispozitie cu titlu gratuit, temporar, sub forma de imprumut, cu scopul de a fi utilizate in beneficiul sau.

Sistemele electronice achizitionate sunt vandute catre clienti din UE, pretul incluzand si costul matritelor achizitionate; exista situatii in care matritele sunt vandute direct clientului final la cererea acestuia.

Organul de control afirma eronat ca prin punerea la dispozitie gratuita se scurtcircuiteaza operatiunile realizate, in fapt neavand loc o intrerupere a lantului de TVA si sustine fara temei legal ca S SRL ar efectua livrari la o baza impozabila redusa.

## 2. Incadrarea gresita a operatiunilor din punct de vedere juridic

Prin contractul cu privire la proprietatea si cedarea sculelor, proprietarul cedeaza dreptul de posesie si folosinta asupra bunurilor, dar nu si dreptul de dispozitie pe care il pastreaza (pct.5.1).

S SRL dobandeste doar dreptul de a utiliza bunurile fara sa aiba loc transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar in sensul art.128 din Codul fiscal.

Organul fiscal pune in mod gresit echivalenta intre cele doua notiuni invocand netemeinic art.128 alin.4 pentru colectarea TVA care se refera la operatiuni asimilate unor livrari efectuate cu plata (catre sine).

## 3. Aplicarea eronata a prevederilor incidente din Codul fiscal

Organul fiscal invoca in mod gresit ca temei legal pentru colectarea TVA prevederi referitoare la livrari de bunuri in legatura cu operatiuni pe care chiar el le incadreaza ca fiind prestari de servicii.

O operatiune nu poate fi concomitent livrare de bunuri si prestare de servicii, avand in vedere ca nu are loc un transfer al dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar in sensul art.128 din Codul fiscal si ca insusi organul fiscal asimileaza punerea la dispozitie a matritelor cu o inchiriere, pentru care trebuie aplicate prevederile art.129 alin.4 lit.a si b referitoare la operatiunile asimilate unor prestari efectuate cu plata.

Punerea la dispozitie gratuita a matritelor ca prestare de servicii catre Swoboda SRL pentru a produce bunuri in beneficiul Hartmann modifica semnificativ tratamentul fiscal al operatiunii.

Incepand cu anul 2016 prevederile art.129 alin. 4 din Codul fiscal se regasesc in forma identica in art.271 din Noul Cod fiscal relevante fiind exemplele nr.3 si 4 de la pct.8 din normele metodologice de aplicare.

In concluzie, societatea considera netemeinice, nelegale si lipsite de fundamentare legala constatările inspectiei fiscale si solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere.

Conform art.276 alin.5 din Codul de procedura fiscala contestatara solicita sustinerea orala a contestatiei.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-CN x31.05.2016, DGRFPB-AFCN a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-CN x0/31.05.2016, prin care s-au stabilit urmatoarele:

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

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

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

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

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-CN x/31.05.2016 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Serviciul Inspectie Fiscala din cadrul DGRFPB-Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti a efectuat inspectie fiscala partiala la X KG, pentru perioada 01.10.2015-31.03.2016, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu optiune de rambursare depuse pentru perioada octombrie 2015 - martie 2016, cu control anticipat.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-CN x/31.05.2016, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-CN x/31.05.2016 s-au stabilit urmatoarele:

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

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

Referitor la TVA colectata in suma de y lei, cauza supusa solutionarii este dacă organele de inspectie fiscala au stabilit corect si legal taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei, in conditiile in care nu au clarificat operatiunile

desfasurate de societatea nerezidenta, desi prin adresa nr. x/04.04.2017 organul de solutionare i-a solicitat in mod expres acest aspect.

**În fapt**, X KG, înregistrată în scopuri de TVA în România, a efectuat, în perioada octombrie 2015 - martie 2016, achiziții de echipamente-matrițe, set injectii etc. folosite în procesul de fabricație în domeniul industriei de automobile de la furnizorul SC S SRL din Timisoara, în valoare totală de y+1 lei, din care TVA dedusă de societate este în suma de y lei, ulterior matrițele fiind puse la dispoziția acestuia în mod gratuit.

Organele de inspecție fiscală au considerat ca punerea la dispoziția furnizorului în vederea utilizării în mod gratuit constituie operațiune asimilată operațiunilor cu plată, motiv pentru care prin raportul de inspecție fiscală nr. F-CN x/31.05.2016 au procedat la colectarea TVA în sumă de y lei aferentă matrițelor achiziționate până la data de 31 decembrie 2015, în conformitate cu prevederile art.128 alin.4 lit.b din Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează: „*punerea la dispoziție a dispozitivelor către un tert 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.*”

**În drept**, potrivit art. 128 și art. 129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 6(9) și 7(6) din HG nr. 44/2004:

*Codul fiscal:*

**”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; [...].

(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**”.

*Normele metodologice:*

“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.”

*Codul fiscal:*

**”Art. 129. - (4) Sunt asimilate prestările 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. 145<sup>1</sup>;

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.

**(5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin (4), fără a se limita la acestea, operațiunile 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”.

*Normele metodologice:*

**”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. 145<sup>M</sup> din Codul fiscal. De exemplu, o societate comercială care produce frigider 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. 270 și art.271 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conform căroră:

”**Art. 270.** - (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 dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial; [...].

(8) **Nu constituie livrare de bunuri**, în sensul alin. (1):

[...]

b) **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 normele metodologice**; (...).”

Pentru aceste prevederi, la pct. 11 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 prevede următoarele:

„7. (11) (...) **nu constituie livrare de bunuri conform prevederilor art. 270 alin. (8) lit. b)** din Codul fiscal **bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile**. 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: 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.

Exemplu: Pentru facilitarea accesului la un centru comercial o societate a depus diligențele necesare pentru construirea unui sens giratoriu. O parte a sensului giratoriu a fost construită pe terenul aparținând domeniului public, iar o parte pe terenul societății. După finalizarea lucrărilor, pentru care primăria a obținut autorizație de construire, sensul giratoriu și partea din terenul aferent aparținând societății vor fi donate primăriei. Deși contractul prevede că sensul giratoriu va fi donat primăriei, întrucât bunurile construite pe domeniul public aparțin unității administrativ-teritoriale, din punctul de vedere al TVA nu se consideră că are loc o livrare de bunuri de la societate la primărie pentru lucrările

efectuate pe terenul primăriei. Acestea reprezintă din punctul de vedere al TVA servicii acordate gratuit. În ceea ce privește donația părții din sensul giratoriu construite pe terenul societății și a terenului aferent, aceasta reprezintă din punctul de vedere al TVA o livrare de bunuri cu titlu gratuit. Atât prestările de servicii, cât și livrarea de bunuri, acordate gratuit, se consideră că au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice, respectiv pentru facilitarea accesului la centrul comercial, nefiind în sfera de aplicare a TVA. Societatea în cauză beneficiază de dreptul de deducere a TVA conform prevederilor art. 297 din Codul fiscal.“

”**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 grădinitei 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 detine 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 contravaloării matritelor/echipamentelor este accesorie operațiunii principale, respectiv livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, care urmează același regim fiscal ca și operațiunea principală”.

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezulta că 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.

Prin urmare, pentru că 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.

În speță, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F–CN x/31.05.2016 X KG din Germania, înregistrată în scopuri de TVA în România, a achiziționat de la furnizorul SC S SRL, înregistrată în scopuri de TVA în România, în luna octombrie 2015, matrite folosite în procesul de fabricație în domeniul industriei de automobile, pentru care a dedus TVA aferentă din facturile emise de furnizor.

Ulterior, matritele achiziționate au rămas la dispoziția furnizorului, pentru a fi utilizate în producția de piese pentru industria automobilelor, fără ca societatea să ceară vreo contraprestație.

Potrivit explicațiilor date de reprezentantul societății și situației prezentate în timpul inspecției: „Scopul acestor matrite este de a produce componente auto pentru firma S H Romania SRL, matritele au rămas la S SRL Timisoara care conform contractului atasat acestei note explicative are dreptul de a utiliza matritele conform dispozițiilor și instrucțiunilor proprietarului și să le restituie acestuia în buna stare la încetarea contractului.



*Firma S SRL Timisoara nu plateste chirie pe aceste matrite.”*

Referitor la TVA colectata prin raportul de inspectie fiscala, prin referatul cauzei se mentioneaza: „(...) odata ce si-a dedus TVA pentru achizitie de bunuri, care ulterior au fost puse la dispozitia altei persoane, fara plata, contribuabilul nerezident (...) a efectuat o operatiune asimilata operatiunilor cu plata, pentru care este obligata sa colecteze TVA, potrivit art.128 alin.(4) lit.b) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Astfel, punerea la dispozitie a matritelor către un terț nu diferă ca și conținut economic de închirierea acestora, deoarece scopul în sine este ca aceste echipamente să fie utilizate de către o altă persoană.”

Astfel, se constata faptul ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza proprie pentru a clarifica dacă punerea la dispozitie s-a efectuat pentru scopuri legate de desfășurarea propriei activități economice a persoanei impozabile care a achizitionat matritele.

Se retine ca potrivit art.113 si art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

**”Art. 113. - (1) Inspectia fiscală** reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității si conformității declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactității îndeplinirii obligatiilor în legătură cu stabilirea obligatiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislatiei fiscale si contabile, **verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare si a situatiilor de fapt aferente**, stabilirea diferentelor de obligatii fiscale principale. [...]”.

(2) În scopul efectuării inspectiei fiscale, organul de inspectie fiscală procedează la:

(...);

c) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale**, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, **constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor** rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă; (...).”

**”Art. 131. - (1) Rezultatul inspectiei fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspectie fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspectie fiscală din punctul de vedere faptic si legal si consecintele lor fiscale.**

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

(3) *La raportul de inspectie 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 fata locului si alte asemenea acte*".

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

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

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

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

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

(4) Organul fiscal decide asupra felului si volumului examinărilor, în functie de circumstantele fiecărui caz în parte si de limitele prevăzute de lege".

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru **determinarea corectă a situatiei fiscale a contribuabilului** si în acest scop să-si exercite rolul său activ, fiind îndreptătit să obțină si să utilizeze toate informatiile si documentele pe care le consideră utile în functie de circumstantele fiecărui caz în parte si de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea *in concreto* a **stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora în continutul raportului de inspectie fiscală**, **detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscală față de această interpretare** si stabilirea consecintelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Organele de inspectie fiscală **nu au analizat în cuprinsul raportului de inspectie fiscală** dacă matrițele achiziționate de X KG sunt sau nu puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit de către furnizor, **pentru scopuri legate de desfășurarea propriei sale activități economice**. 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 matricele au fost puse la dispoziția S SRL cu titlu gratuit.

Cu privire la cauza supusa solutionarii, urmare solicitarilor DGRFPB din adresa nr. 1158/3632/25.03.2016, Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP a subliniat urmatoarele aspecte, prin adresa nr. 691136/692363/30.03.2017:

***“desi prevederile cuprinse la pct. 8 alin. 7 din HG nr. 1/2016 au intrat in vigoare la data de 13.01.2016, acestea au un rol de orientare a organului fiscal in aplicarea corecta a legislatiei primare, chiar si cu prilejul unor verificari care vizeaza perioade anterioare datei mentionate”.***

Prin urmare, in ceea ce priveste tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil in cazul contractelor prin care o persoana 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, **relevant este si exemplul nr. 4 de la pct. 8 alin. 7** introdus in normele de aplicare a art. 271 alin 4 lit a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016, **art. 271 alin 4 lit a din Noul Cod fiscal fiind o preluare a art. 129 alin 4 lit a din Vechiul Cod fiscal**, potrivit caruia:

“(…) 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. Achizitia 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 dispozitia furnizorului/prestatorului este o prestare de servicii legată de activitatea economică a persoanei care a pus bunul gratuit la dispozitia 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 detine 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 operatiunii principale, respectiv livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, care urmează acelasi regim fiscal ca si operatiunea principală.”

Tinand cont de indrumarile directiei de specialitate din MFP cu privire la cauza supusa solutionarii, organul de solutionare a contestatiei a solicitat organului fiscal emitent al actului atacat, respectiv Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti, prin adresa nr. x/04.04.2017, reanalizarea dosarului

contestatiei si completarea referatului cauzei cu propuneri de solutionare a contestatiei care să țină cont de punctul de vedere precizat si de toate argumentele societății contestatoare.

Prin adresa nr. x/21.04.2017, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/21.04.2017, AFCN a adus urmatoarele precizari:

*“Nu putem aduce completari referatului”, intrucat “nu au aparut probe noi depuse de contestata”.*

Avand in vedere urmatoarele considerente:

- punctul de vedere exprimat prin adresa nr. 691136/692363/30.03.2017, de catre Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP;

- temeiul de drept invocat de organele de control, respectiv art. 128 alin. 4 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu este aplicabil in cauza supusa solutionarii, cata vreme, asa cum a retinut si directia de specialitate din MFP, punerea matritelor la dispozitia furnizorului/prestatorului este considerata o prestare de servicii legata de activitatea economica a persoanei care a pus bunul gratuit la dispozitia altei persoane, care nu este asimilată unei prestări cu plată;

- constatările din cuprinsul raportului de inspectie fiscala sunt incomplete si nebazate pe o analiza detaliata a documentelor puse la dispozitie in timpul controlului de catre societate, desi potrivit art. 7 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala (pana la 31.12.2015) si din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala (de la 01.01.2016), *“organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz”,* iar conform art. 65 alin. (2) *“organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii”;*

- prin adresa nr. x/19.04.2017 organele de inspectie fiscala nu au adus clarificarile solicitate de organul de solutionare prin adresa nr. x/06.04.2017,

urmeaza a se aplica dispozitiile art. 279 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, respectiv a se desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F–CN x/31.05.2016 emisa de DGRFPB, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma totala de y lei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.4–11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, unde se stipuleaza:

**“11.4.** Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la

organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. 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.

**11.5.** Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat. “

Prin urmare, organele de inspectie fiscala vor proceda la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale aplicabile în speță, cu reținerile din prezenta decizie si tinand cont de îndrumările direcției de specialitate din MFP cu privire la cauza supusa solutionarii, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, prin efectuarea unor constatări faptice clare în legătură cu punerea la dispoziție a matریțelor de către X KG întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

Referitor la solicitarea de la ultimul punct al contestatiei privind sustinerea orala a cauzei se retin urmatoarele:

În temeiul art.276 alin.5 din Legea nr.507/2015 privind Codul de procedura fiscala si pct.9.12 din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr.3741/2015, in data de 24.04.2017 a avut loc sustinerea orala a contestatiei formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-CN x/31.05.2016.

Urmare sustinerii orale a contestatiei a fost incheiata Minuta inregistrata la DGRFPB sub nr.MBR-DGR x/24.04.2017, din care un exemplar a fost inmanat societatii.

Pentru considerentele aratate si în temeiul art. 128 si art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 6 (9) si 7 (6) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare, art.270 si art.271 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, pct. 7 si 8 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 5, art. 7, art. 94, art. 106, art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare, art. 5, art. 7, art. 113, art. 124 si art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, pct. 11.4 - 11.6 din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015:

**DECIDE**

Desfiinteaza Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F–CN x/31.05.2016 emisa de DGRFPB, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma totala de y lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul Bucuresti.