

DECIZIA nr. 741/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
x, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre AFCM Bucuresti - Serviciul Inspectie Fiscala 2 cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **x**, cu sediul in x si adresa de corespondenta la sediul SC x SRL, din str. x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **29.06.2015**, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, completata prin adresa nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F – x, comunicata in data de **28.05.2015**, emisa de AFCM Bucuresti in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – x, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- x lei - TVA stabilita suplimentar;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala Finantelor Publice Bucuresti este inxtitata sa solutioneze contestatia formulata de **x**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente :

1. Societatea nu are obligatia colectarii TVA in suma de x lei aferenta facturii de stornare emisa in data de 29.04.2014 catre SC x SA, intrucat exista un acord incheiat intre x SA si x prin care partile au convenit ca x sa-i acorde celeilalte parti suma dex euro plus TVA, drept rambursare in legatura cu tranzactiile anterior desfasurate.

In fapt suma acordata reprezinta o risturna, motiv pentru care in speta sunt aplicabile dispozitiile art. 138 lit c) din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au incalcat principiul proportionalitatii si al neutralitatii taxei si jurisprudenta CEJ, respectiv decizia CEJ in cazul 286/94 Garage Molenheide.

2. Societatea nu are obligatia colectarii TVA in suma de x lei aferenta bunurilor (matrite pentru piese auto) achizitionate din Franta de la x, intrucat operatiunea realizata nu poate fi asimilata unei prestari de servicii cu titlu gratuit.

Aceasta invoca jurisprudenta CEJ (C-285/95 Julius Filiback Sohne, C-155/01 Cookies World, C-20 De Jong, C-14/83 Von Colson si C- 106/89 Marleasing).

In baza acordului incheiat in data de 16.06.2014 in x intre x si x SRO, contestatara a vandut si transferat in data de 01.07.2014 o parte din activitatea sa, incluzand dreptul de proprietate asupra bunurilor transferate, asa cum sunt mentionate in documentele anexate contractului, catre x pentru o suma agreata.

Conform acestui acord inclusiv matritele achizitionate de la x au fost vandute si transferate catre x printr-un transfer de active care nu reprezinta o livrare de bunuri in Romania, intrucat x a transferat intreaga divizie de electronice, x este o persoana impozabila stabilita in x si inregistrata in scopuri de TVA, inclusiv in Romania, x continua activitatea transferata, aceasta continuand colaborarea cu partenerii x din Romania si din celelalte tari.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – x, DGRFPB a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F – x, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- x lei - TVA stabilita suplimentar;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

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 :

Organele de control din cadrul AFCM Bucuresti au efectuat control anticipat la x, pentru perioada 20.12.2010 - 31.08.2014, care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – x, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- x lei - TVA stabilita suplimentar;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

Din constatările consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. F – x, rezulta ca TVA stabilita suplimentar in suma de x lei, provine din:

- x lei reprezentand TVA colectata urmare neacceptarii unei facturi de stornare emisa la data de 29.04.2014 catre SC x SA, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative cu privire la ajustarea bazei de impozitare, potrivit dispozitiilor art. 138 din Codul fiscal;

- x lei reprezentand TVA colectata aferenta bunurilor (matrite pentru piese auto) achizitionate din Franta de la x si puse la dispozitie cu titlu gratuit altor societati,

in conformitate cu dispozitiile art. 129 alin (4) lit b) si art. 137 alin (1) lit a) si art. 140 alin (1) din Codul fiscal.

De asemenea, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F – x s-au calculat accesorii aferente TVA in suma totala de x lei (x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA + x lei - penalitati de intarziere aferente TVA).

Se retine ca:

A. Suma de x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA se compune din:

- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar in suma de x lei;

- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA urmare declararii eronate de catre societate in deconturile de TVA atat a taxei colectata, cat si a taxei deductibila, decalandu-le de la o luna la alta pe intreaga perioada supusa inspectiei fiscale.

B. Suma de x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA se compune din:

- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar in suma de x lei;

- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA urmare declararii eronate de catre societate in deconturile de TVA atat a taxei colectata, cat si a taxei deductibila, decalandu-le de la o luna la alta pe intreaga perioada supusa inspectiei fiscale.

Se retine ca societatea isi motiveaza contestatia numai in ceea ce prixte TVA colectata suplimentar in suma de x lei.

3.1 Referitor la TVA colectata in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei, in conditiile in care nu a justificat cu documente operatiunea de stornare potrivit facturii emisa la data de 29.04.2014 catre SC x SA.

În fapt, din constatările consemnate în Raportul de inspectie fiscala nr. F – x, rezulta ca societatea avea obligatia de a colecta suplimentar TVA in suma de x lei urmare neacceptarii unei facturi de stornare emisa la data de 29.04.2014 catre SC x SA, pentru care aceasta nu a prezentat documente justificative cu privire la ajustarea bazei de impozitare, potrivit dispozitiilor art. 138 din Codul fiscal.

Prin contestatia formulata societatea invoca faptul ca in fapt suma stornata reprezinta o risturna, motiv pentru care in speta sunt aplicabile dispozitiile art. 138 lit. c) din Codul fiscal.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 137 alin. (3) lit. a) și art. 138 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 19.1 și 20.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

“Art. 137 (3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei.”

Normele metodologice:

“19. (1) În sensul art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei **dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării** și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări. De exemplu, un furnizor livrează bunuri și, potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri sau reparații ale bunurilor livrate în condițiile în care aceste operațiuni sunt realizate de către client. Furnizorul nu va putea considera că sumele necesare acoperirii acestor cheltuieli sunt considerate reduceri de preț, acestea fiind în fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client în contul său.”

Codul fiscal:

“Art. 138. - Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.”

Normele metodologice:

“20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, **furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei** după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată nu se cuprind risturnele acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei, iar în cazul în care acestea sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor baza de impozitare se reduce.

De asemenea, risturnele nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări, exemplificându-se, în acest sens, că dacă un furnizor livrează bunuri și, potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri

sau reparații ale bunurilor livrate în condițiile în care aceste operațiuni sunt realizate de către client, acesta nu va putea considera că sumele necesare acoperirii cheltuielilor în cauză sunt considerate reduceri de preț, reprezentând în fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client în contul său.

Ca principiu economic, se reține că risturnele reprezintă reduceri de preț calculate asupra ansamblului operațiilor efectuate cu același cumpărător pe o perioadă determinată, respectiv prime de fidelitate acordate periodic de către firmă, de obicei anual, pentru clienții săi permanenți. Un alt înțeles al termenului risturn este o reducere acordată de către furnizor clientului, pentru depășirea plafonului valoric anual al cumpărăturilor, care a fost stabilit prin contract, iar potrivit definiției din Marele dicționar de neologisme, *risturnă* reprezintă *suma restituită de vânzător cumpărătorului, care a fost fixată anticipat în raport cu importanța cifrei de afaceri*.

În speta, organele de control au constatat ca societatea avea obligația de a colecta suplimentar TVA în suma de x lei urmare neacceptării unei facturi de stornare emisă la data de 29.04.2014 către SC x SA, pentru care aceasta nu a prezentat documente justificative cu privire la ajustarea bazei de impozitare, potrivit dispozițiilor art. 138 din Codul fiscal.

Asa cum au reținut și organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, societatea a prezentat cu privire la acest capăt de cerere, **numai** nota de credit din data de 29.04.2014 și Acordul din data de 25.03.2014, din analiza cărora rezultă următoarele:

“Partile (SC x SA și x) au convenit și semnat condițiile generale pentru grupurile de piese de achiziție/aprovizionare ale proiectului x (**Scrisoarea de intenție și F1 din data de 17.07.2009** din Grupul x și **Legea din 15/02/2016, F1 din data de 22.06.2012** pentru Grupul x) (...), prin intermediul cărora x este de acord să ramburseze în 2014 (martie) o sumă către x, rambursare negociată și convenită de ambele părți.”

Trebuie subliniat că x nu a depus documente suplimentare în susținerea contestației care să justifice care sunt scopul și motivele rambursării convenite între părți, deși avea această posibilitate potrivit prevederilor art. 213 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, republicat, motiv pentru care prezentarea numai a acordului anterior menționat nu este suficientă pentru a proba îndeplinirea condițiilor legale privind ajustarea bazei TVA, cu atât mai mult cu cât inclusiv în cuprinsul actului respectiv sunt invocate alte documente care nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală sau de soluționare a contestației.

Mai concret, deși în Acordul din 25.03.2014 partile fac trimitere la o scrisoare de intenție din 17.07.2009 pentru Grupul x (la care se referă factura de stornare), contestația nu a prezentat această scrisoare pentru a se verifica dacă scrisoarea de intenție prinde tranzacțiile x cu x sau, dimpotrivă, tranzacțiile unei alte societăți din grup cu Dacia. Aceasta, cu atât mai mult cu cât, conform referatului cauzei, societatea a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală un draft de acord din care

reiese ca x reprezinta o alta entitate din cadrul grupului si anume x, inregistrata in Franta, avand codul de inregistrare in scopuri de TVA - x.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus raportate la prevederile legale citate și explicitate, faptul că societatea nu a înțeles să depună, pe lângă facturile în speță și Acordul din data de 25.03.2014, niciun alt document în susținerea acestui capăt de cerere, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea avea obligatia de a colecta suplimentar TVA in suma de x lei.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de x, cu privire la TVA in suma de x lei stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F – x emisa de AFCM Bucuresti.

3.2 Referitor la TVA colectata in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este dacă operațiunile constând în punerea la dispoziția unor terțe persoane de matrite/utilaje, cu titlu gratuit, în scopul producerii de către acestea a pieselor auto furnizate ulterior societății reprezintă operațiuni asimilate livrărilor cu plată, pentru care societatea era obligată să colecteze TVA aferentă, în condițiile în care și-a dedus taxa la momentul achiziției matritelor respective.

În fapt, conform Raportului de inspectie fiscala nr. F – x, x din x, înregistrată în scopuri de TVA în România, a efectuat, în perioada supusa controlului, achiziții de matrite (scule) din Franta de la x, care au fost puse gratuit la dispozitia unor terte societati, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 129 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal și au colectat TVA în sumă de x lei.

În drept, potrivit art. 128 alin. (4) lit. b) și art. 129 alin. (4) lit b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 128. - (4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...]

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial; [...]

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

a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total

sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145¹;

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

Având în vedere cele mai sus menționate, rezulta ca utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, precum și serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul altor persoane sunt operațiuni asimilate prestării de servicii efectuate cu plată, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată fiind constituită din suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii.

În speță, se reține faptul că x din x, înregistrată în scopuri de TVA în România, a achiziționat de la din x de la x, matrițe (scule) necesare în procesul de fabricație a pieselor auto, pentru care și-a dedus TVA aferentă din facturile emise de furnizori. Aceste utilaje au fost puse la dispoziția unor tertе societati, pentru a fi utilizate în producția de piese auto, fără ca societatea să ceară vreo contraprestație.

Prin urmare, odată ce și-a dedus TVA pentru achizițiile de matrițe, care ulterior au fost puse la dispoziția altor persoane, fără plată, contestatara a efectuat o operațiune asimilată operațiunilor cu plată, pentru care este obligată să colecteze TVA, potrivit prevederilor legale 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 (x) deduce TVA la achiziția acestora, deși nu le utilizează în folosul propriei activități economice, în timp ce tertе societati le utilizează în propria lor activitate de producție a pieselor auto.

Se reține că în același sens s-a pronunțat într-o speță similară și Direcția de legislație în domeniul TVA din Ministerul Finanțelor Publice prin adresa nr. x.

În ceea ce privește neasimilarea operațiunii de punere la dispoziție a bunurilor unei livrări cu plată taxabile datorită faptului că matrițele au fost utilizate pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a societății, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (8) lit. e) și art. 129 alin. (5) din Codul fiscal:

”Art. 128. - (8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

[...]

e) **acordarea în mod gratuit de bunuri** în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, **în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme**”.

”**Art. 129.** - (5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin (4), fără a se limita la acestea, operațiuni precum:

a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condițiile stabilite prin norme;

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor”.

Referitor la condițiile de acordare gratuită a bunurilor în scopuri economice, pct. 6 și pct. 7 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stabilesc următoarele:

”6. (9) În sensul art.128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal: (...)

c) **bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit, altele decât cele prevăzute la lit. a) sau b), pentru care persoana impozabilă poate face dovada că sunt strâns legate de desfășurarea activității sale economice.** În această categorie se cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție și 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. (8) Prevederile pct. 6 alin. (9) se aplică corespunzător și pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal.”

Rezultă că, pentru ca punerea la dispoziția altor persoane, cu titlu gratuit, a matritelor să nu fie asimilată unei livrări cu plată, este obligatoriu necesar ca societatea să facă dovada că acestea sunt utilizate **în folosul propriei sale activități economice**, și nu al altor persoane impozabile, cum este în cazul de față și că **în lipsa unei atare puneri la dispoziție, propria sa activitate economică nu s-ar fi putut realiza în condiții optime.** Or, societatea contestatoare nu a adus nicio dovadă în acest sens.

Nici celelalte susțineri ale contestatoarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele considerente:

1. Faptul că matricele rămân în proprietatea x și că aceasta deține dreptul de proprietate asupra lor nu exclude asimilarea operațiunii unei livrări cu plată.

2. În privința jurisprudenței europene în materie invocată se reține că aceasta are 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 matricele 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.

3. Referitor la faptul că matricele au fost vândute și transferate către x printr-un transfer de active (transfer de activitate):

a - Organele de inspecție fiscală au subliniat în referatul cu propuneri de soluționare a contestației ca "în afara de echipamentele care au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit, societatea a achiziționat și alte echipamente (matrice pentru piese auto) care ulterior au fost vândute de către contribuabilii partenerilor săi (x, Renault, Ford, etc)." De asemenea, societatea nu mai desfășoară activitate în România începând cu luna iulie 2014 .

b - Prin adresa nr. x, organele de control i-au solicitat contestației Acordul de vânzare încheiat cu x SRO tradus în limba română și situația bunurilor transferate semnate atât de vânzător, cât și de cumpărător și să identifice în această situație matricele pentru piesele auto care fac obiectul cauzei supuse soluționării.

Drept urmare, societatea a depus prin adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. x, facturile de achiziție a matritelor din x, traducerea acordului și o listă de bunuri, în limba engleză, din cuprinsul careia nu se pot identifica matricele achiziționate din x și transferate către x. Trebuie subliniat că aceasta nu a adus precizări suplimentare cu privire la bunurile (matricele) transferate.

c - Reglementarea legală referitoare la transferul de active constituie o excepție de la regula generală potrivit căreia livrările de bunuri efectuate cu plată reprezintă operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA și, prin urmare, prevederea trebuie interpretată restrictiv, prin respectarea strictă a tuturor condițiilor stabilite de prevederile legale.

Astfel, pentru a putea susține că o tranzacție se califică drept transfer în sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, pentru care nu se aplică TVA, trebuie transferate activele înțite într-o activitate economică în integralitatea sa sau într-o parte a unei activități economice, cuprinzând elemente corporale și necorporale care, împreună, constituie o structură capabilă să funcționeze independent, în așa fel încât activitatea/parte a activității economice transferată să poată fi operată de către primitorul activelor, persoană impozabilă. De asemenea, este necesar ca primitorul activelor să continue după finalizarea transferului activitatea care i se transferă, iar aceasta să nu fie imediat lichidată după realizarea transferului. Primitorul activelor

are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții.

Se retine ca documentele depuse de societate in sustinerea contestatiei sunt insuficiente pentru a stabili ca in speta este vorba de un transfer de active.

4. In raport de argumentele dezvoltate prin contestatia formulata, invocarea unor dispozitiile legale nationale si unor concluzii din jurisprudenta comunitara in materie de TVA, de altfel corecte, **este insuficienta in masura in care contestatarul nu a prezentat si dovezi care sa sustina motivatiile sale**. De altfel, potrivit art. 206 alin. (1) lit. d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

”Art. 206. – (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:
[...] d) dovezile pe care se intemeiaza”.

Totodata, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului**.

Se reține, totodată că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

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, urmează a fi respinsă in parte ca neîntemeiată si nesustinuta cu documente, contestația formulata de **x**, cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei.

3.3 Referitor la accesoriile aferente TVA in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma de x lei, in conditiile in care cu privire la capetele de cerere analizate la pct. 3.1 si 3.2 ale prezentei decizii s-a stabilit ca fiind datorat debitul reprezentand TVA, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere si nici nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de calcul al accesoriilor contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – x emisa de AFCM Bucuresti, s-au calculat pentru perioada 25.11.2011 - 15.05.2015, accesorii in suma totala de x lei (x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA + x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA).

Se retine ca:

A. Suma de x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA se compune din:

- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar in suma de x lei;

- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA urmare declararii eronate de catre societate in deconturile de TVA atat a taxei colectata, cat si a taxei deductibila, decalandu-le de la o luna la alta pe intreaga perioada supusa inspectiei fiscale.

B. Suma de x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA se compune din:

- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar in suma de x lei;

- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA urmare declararii eronate de catre societate in deconturile de TVA atat a taxei colectata, cat si a taxei deductibila, decalandu-le de la o luna la alta pe intreaga perioada supusa inspectiei fiscale.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

« **Art.120 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale. «

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile de intarziere se datoreaza începând cu

ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

3.3.1. Referitor la accesoriile contestate in suma totala de x lei (x lei = dobanzi/majorari de intarziere + x lei = penalitati de intarziere) individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. F – x, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul reprezentand TVA stabilita suplimentar in suma de x lei.

In conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.1 - 3.2 ale prezentei decizii s-a dispus respingerea contestatiei cu privire la debitele reprezentand TVA stabilita suplimentar contestate, iar pe de alta parte societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de calcul al accesoriilor, rezulta ca in temeiul principiului de drept "accessorium sequitur principale", urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de societate si cu privire la accesoriile in suma de x lei .

3.3.2. Referitor la accesoriile contestate in suma totala de x lei (x lei = dobanzi/majorari de intarziere + x lei = penalitati de intarziere) individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. F – x, se retine ca acestea au fost calculate urmare declararii eronate de catre societate in deconturile de TVA atat a taxei colectata, cat si a taxei deductibila, decalandu-le de la o luna la alta pe intreaga perioada supusa inspectiei fiscale.

Se retine ca prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere, desi in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

"Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) **motivele de fapt si de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii."

Prin urmare, in speta devin aplicabile si dispozitiile art. 213 alin. (5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

« **Art. 213 (5)** Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.** »

De asemenea, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

« **2.5.** Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. »

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge în parte ca nemotivată** contestația formulată, cu privire la accesoriile contestate în suma totală de x lei .

Pentru considerentele ce preced, în temeiul art. 128 alin. (4) lit. b) și alin. (8) lit. e), art. 129 alin. (4) lit b) și alin. (5), art. 137 alin. (3) lit. a) și art. 138 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 6, pct. 7, pct. 19.1 și 20.1 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 206 alin. (1), art. 213 alin. (4) și art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 2.5 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014

DECIDE

Respinge contestația formulată de x împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F – x, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- x lei - TVA stabilita suplimentar;

- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

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.