

DECIZIA nr. 63/2021
privind solutionarea contestatiei formulata de
X,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de AFCN, cu adresele nr. x si nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si nr. x, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in Germania, prin x, cu sediul si sediul procesual ales pentru comunicarea corespondentei in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFCN sub nr. 11314/**24.11.2020**, il constituie urmatoarele decizii de impunere emise de AFCN in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, comunicata in data de **13.10.2020**, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma totala de x lei, din care societatea contesta TVA in suma de x lei;

- Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. x, prin care s-au stabilit accesorii aferente TVA in suma totala de x lei, din care societatea contesta accesoriiile in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

In data de 05.11.2015 a finalizat formalitatile de punere in libera circulatie a unui echipament, intocmindu-se in acest scop declaratia vamala de import nr. x, ocazie cu care a achitat TVA in vama in suma de x lei.

Contestatarul a fost supusa unei inspectii fiscale care a vizat solutionarea unor cereri de rambursare a TVA pentru perioada 25.11.2014 – 30.06.2016, organele de control retinand ca societatea a avut drept de deducere pentru TVA achitata in vama in suma de x lei, inasa, intrucat echipamentul a fost pus la dispozitia x cu titlu gratuit, avea obligatia sa autocolecteze TVA in suma egala cu TVA dedusa cu ocazia importului.

In data de 01.10.2017 a fost incheiat un contract de inchiriere intre contestatarul, in calitate de locator si X SRL, in calitate de locatar, avand ca obiect echipamentul importat in data de 15.11.2015, fiind emise in perioada 01.10.2017 – 31.12.2019, facturi lunare de chirie pentru suma de x euro/luna. Pentru aceasta chirie beneficiarul serviciului de inchiriere a achitat TVA in Romania prin mecanismul taxarii inverse, conform prevederilor art. 278 alin 2, art. 307 alin 2, art. 326 alin 2 din Codul fiscal.

Astfel ca, incepand cu anul 2017, in temeiul dispozitiilor art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, a ajustat in favoarea sa dreptul de deducere a TVA in legatura cu echipamentul respectiv, in cadrul perioadei de ajustare ramase pana la 31.12.2019. A inregistrat in deconturile de TVA aferente lunilor decembrie 2017,

decembrie 2018 si decembrie 2019, TVA deductibila in valoare de x lei, reprezentand o cincime din TVA achitata cu ocazia importului, respectiv x lei. In total, in perioada 2017 – 2019, societatea a dedus TVA in suma de x lei.

Contestatară a fost supusa unei noi inspectii fiscale care a vizat perioada 01.07.2016 – 31.01.2020, organele de control refuzand in mod nelegal dreptul societatii de a ajusta in favoarea sa dreptul de deducere in legatura cu TVA achitata cu ocazia importului echipamentului pentru suma de x lei, avand in vedere urmatoarele considerente:

- in anul 2015 societatea nu a beneficiat in fapt de dreptul de deducere a TVA aferenta importului echipamentului, intrucat echipamentul nu a fost folosit pentru operatiuni impozabile cu TVA;

- societatea a facut uz in mod corect de dispozitiile art. 305 din Codul fiscal, ajustand in favoarea sa TVA in suma de x lei.

Mecanismul ajustarii dreptului de deducere urmareste sa creasca precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA, astfel incat operatiunile efectuate intr-un stadiu anterior sa dea nastere in continuare la dreptul de deducere numai in masura in care servesc la furnizarea unor prestatii supuse unei asemenea taxe.

In conformitate cu prevederile art. 307 alin 2 din Codul fiscal, regimul TVA mentionat in paragraful anterior nu a fost si nu este influentat de faptul ca societatea era inregistrata in scopuri de TVA in Romania.

Prin urmare, incepand cu luna octombrie 2017, contestatară a inceput sa foloseasca echipamentul pentru operatiuni taxabile cu TVA in Romania, pentru care obligatia platii TVA subzista in sarcina x.

Echipamentul este un bun de capital care intra sub incidenta prevederilor privind ajustarea dreptului de deducere enuntat la art. 305 din Codul fiscal.

In functie de modalitatea de folosire a echipamentului pentru operatiuni economice care permit deducerea TVA achitata in amonte, contribuabila avea fie obligatia legala de a ajusta TVA dedusa la momentul importului si de a restitui bugetului de stat o cota parte din TVA, fie dreptul sa ajusteze in favoarea sa TVA achitata in amonte la momentul importului a carei deducere a fost partial sau total limitata la acel moment.

Prin urmare, incepand cu anul 2017, societatea a inceput sa actioneze ca persoana impozabila in legatura cu echipamentul, in sensul in care l-a folosit pentru operatiuni in sfera de aplicare a TVA si, in virtutea principiului neutralitatii TVA a avut dreptul sa realizeze o ajustare pozitiva a dreptului de deducere a TVA achitata cu ocazia importului, drept pe care nu l-a exercitat in anul 2015, contrar sustinerilor organelor de inspectie fiscala.

Societatea nu a dedus de doua ori aceeasi TVA deductibila in legatura cu echipamentul, iar bugetul de stat nu a restituit de doua ori TVA deductibila in legatura cu acesta, ci a inregistrat incasari nete de x lei (x lei – x lei) in legatura cu aceste operatiuni.

De asemenea, contestatară detine documente justificative in legatura cu exercitarea dreptului de deducere a TVA in suma de x lei, respectiv documentele aferente operatiunii de import din anul 2015, declaratia vamala de import si dovada platii TVA in vama.

In concluzie, contribuabila solicita admiterea contestatiei cu privire la TVA in suma de x lei, iar in temeiul principiului accesoriul urmeaza principalul, admiterea contestatiei cu privire la accesoriile in suma de x lei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AFCN a emis urmatoarele decizii de impunere:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma totala de x lei, din care societatea contesta TVA in suma de x lei.

Organele de inspectie fiscală nu au acordat societății nerezidente drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei, pe motiv că nu există document justificativ pentru această deducere în sensul art. 299 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și că pentru echipamentul importat societatea și-a exercitat deja dreptul de deducere în luna noiembrie 2015.

2. - Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. x, prin care s-au stabilit accesorii aferente TVA in suma totala de x lei, din care societatea contesta accesoriile in suma de x lei aferente TVA stabilita suplimentar in suma de x lei.

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

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X:

Cauza supusă soluționării este dacă in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările acestora.

În fapt, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AFCN a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de x lei, contestata.

Se retine ca organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au constatat că societatea nerezidentă x din Germania a procedat în lunile decembrie 2017, decembrie 2018 și decembrie 2020 la ajustarea în favoarea sa, ca taxă deductibilă, a TVA în sumă de x lei reprezentând 3/5 din TVA dedusă inițial în sumă de x lei pentru echipamentul importat în luna noiembrie 2015 (câte x lei în fiecare an din 3/5). La baza ajustării, societatea a invocat faptul că în data de 01.10.2017 a fost încheiat un contract de închiriere cu utilizatorul X SRL pentru echipamentul respectiv, fiind emise facturi lunare de chirie de x euro/lună, fără TVA, aceasta fiind datorată de utilizator/beneficiar servicii de închiriere, în regim de taxare inversă, cu aplicarea prevederilor art. 307 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscală nu au acordat societății nerezidente drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei, pe motiv că nu există document justificativ pentru această deducere în sensul art. 299 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind

Codul fiscal și că pentru echipamentul importat societatea și-a exercitat deja dreptul de deducere în luna noiembrie 2015.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 297 și art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale:

Codul fiscal

“Art. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile.”

“Art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 307 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1);

c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său. Importatorii care dețin o autorizație unică pentru proceduri vamale simplificate eliberată de alt stat membru sau care efectuează importuri de bunuri în România din punctul de vedere al TVA, pentru care nu au obligația de a depune declarații vamale de import, trebuie să dețină o declarație de import pentru TVA și accize;

d) pentru taxa datorată pentru importul de bunuri efectuat conform art. 326 alin. (4) și (5), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor în scopuri de taxă, precum și suma taxei datorate. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să înscrie taxa pe valoarea adăugată ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea;

e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri, să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 320 alin. (1);

f) pentru taxa aferentă unei operațiuni asimilate cu o achiziție intracomunitară de bunuri, prevăzută la art. 273 alin. (2) lit. a), să dețină documentul prevăzut la art. 319 alin. (9), emis în statul membru din care bunurile au fost transportate ori expediate, sau documentul prevăzut la art. 320 alin. (1).”

Se retine ca dreptul de deducere este un drept fundamental care, în principiu, nu poate fi limitat, atâta vreme cât achiziția de bunuri sau servicii este destinată în aval operațiunilor care dau drept de deducere persoanei impozabile și sunt îndeplinite condițiile de fond și de formă pentru exercitarea acestui drept.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

A.

1. Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala din cadrul AFCN din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. x, societatea nerezidentă x din Germania s-a înregistrat în scopuri de TVA în România în data 25.11.2014, iar în luna noiembrie 2015 și-a dedus TVA în sumă de x lei pentru importul unei mașini pentru curbat metale în stare neasamblată importata din China și pusa în liberă circulație în România conform declarației vamale de import nr. x.

Intrucat echipamentul respectiv a fost pus la dispoziție cu titlu gratuit unei persoane juridice române afiliate (X SRL), s-a stabilit în sarcina societății nerezidente, prin autocolectare, o diferență suplimentară de TVA în sumă de x lei la nivelul taxei inițial deduse, cu aplicarea prevederilor art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/x3 privind Codul fiscal.

Se retine ca **pentru importul anterior mentionat, organele de inspectie fiscala au acordat dreptul de deducere a TVA in suma de x lei.**

2. Societatea nerezidenta a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere nr. X emisa in baza raportului de inspectie fiscala anterior mentionat, prin care s-a stabilit o diferența suplimentară de TVA în sumă de x lei (x lei + x lei + x lei), contestația fiind respinsă în integralitate prin decizia DGRFPB nr. x.

Referitor la capatul de cerere care a vizat TVA în suma de x lei, organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB a retinut urmatoarele:

„(...) utilajul ”mașină pentru curbat metale” este utilizat de furnizorul căruia i-a fost pus la dispoziție pentru prelucrarea de materii prime și materiale nu numai în folosul persoanei care deține proprietatea utilajului (contestatoarea), ci și în folosul altor persoane (x, x și x), devenind evident că utilajul nu este utilizat în cadrul activității economice a contestatoarei, ci în cadrul activității economice a furnizorului, care îl utilizează la livrarea de bunuri și/sau prestări de servicii și către alte persoane decât proprietarul utilajului respectiv.

În aceste condiții organele de inspectie fiscala au procedat corect la colectarea TVA pentru utilajul pus la dispoziție cu titlu gratuit, contestația societății X urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.”

3. Acțiunea în contencios administrativ formulată de societatea nerezidentă care a facut obiectul dosarului nr. x aflat pe rolul Curtii de Apel Bucuresti, a vizat numai diferența suplimentară de TVA în sumă de x lei stabilita prin decizia de impunere nr. x, respectiv capatul de cerere al deciziei de soluționare a contestației nr. x cu privire la aceasta suma. Acțiunea a fost respinsă ca neîntemeiată prin Sentinta civila nr. x, ramasa definitiva prin nerecurare, aspect confirmat de Structura juridica din cadrul DGRFPB prin adresa nr. x.

Rezulta ca societatea nerezidenta a fost de acord cu retinerile organelor de inspectie fiscala si cu cele ale organului de solutionare a contestatiei in legatura cu diferenta de suplimentara de TVA în suma de x lei, cata vreme aceste retineri nu au facut obiectul dosarului nr. x aflat pe rolul Curtii de Apel Bucuresti.

B. Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala din cadrul AFCN din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. X, societatea nerezidentă x din Germania a procedat în lunile decembrie 2017, decembrie 2018 și decembrie 2020 la ajustarea în favoarea sa, ca taxă deductibilă, a TVA în sumă de x lei reprezentând 3/5 din TVA dedusă inițial în sumă de x lei pentru echipamentul importat în luna noiembrie 2015 (câte x lei în fiecare an din 3/5).

Organele de inspectie fiscală nu au acordat societății nerezidente drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei, pe motiv că nu există document justificativ pentru această deducere în sensul art. 299 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și că pentru echipamentul importat societatea și-a exercitat deja dreptul de deducere în luna noiembrie 2015, emitand in acest sens Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de x lei, contestata.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, niciunul dintre argumentele societatii avand in vedere urmatoarele considerente:

I. Referitor la aplicabilitatea dispozitiilor art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu privire la ajustarea in favoarea societatii, ca taxă deductibilă, a TVA în sumă de x lei reprezentând 3/5 din TVA dedusă inițial în sumă de x lei pentru echipamentul importat în luna noiembrie 2015:

In legatura cu ajustarea TVA deductibila in cazul bunurilor de capital, potrivit dispozitiilor art. 305 alin 1 lit d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada supusa impunerii:

“Art. 305 - Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

(...) d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.”

Ajustarea taxei deductibilă aferentă bunurilor de capital, **în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine**, se face în condițiile art. 305 alin. (2) din Codul fiscal:

”a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare.”

Așa cum se dispune prin art. 305 alin. (4), alin. (5) lit. c) si alin (7) din același cod:

”(4) **Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d)** se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv (...).

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

(...) c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa nededusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice. Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310 la regimul normal de taxare, precum și în cazul livrării bunului de capital în regim de taxare, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare (...).

(7) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care generează ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se efectuează pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.”

De asemenea, conform pct. 79 alin. (1) din normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

”(1) În perioada de ajustare prevăzută la art. 305 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul în care intervin situațiile prevăzute la art. 305 alin. (4) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor de capital, potrivit regulilor stabilite la art. 305 alin. (5) din Codul fiscal. În sensul art. 305 alin. (5) lit. a) și c) din Codul fiscal, în situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 305 alin. (4) lit. a) și c), se consideră că are loc o modificare a destinației de utilizare a bunului atât în anul în care intervin aceste situații, cât și în fiecare an următor până la sfârșitul perioadei de ajustare, atât timp cât se mențin situațiile care au generat ajustarea, ajustările efectuate pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, fiind atât pozitive, cât și negative, în funcție de modul în care bunul este alocat unor operațiuni cu sau fără drept de deducere a taxei. În cazul bunurilor de capital pentru care au intervenit situații care au generat ajustarea conform art. 305 alin. (4) din Codul fiscal până la data de 31 decembrie 2016, dar în anii următori rămași din perioada de ajustare nu mai intervine niciun astfel de eveniment, modificarea destinației de utilizare se consideră că are loc numai anul*) în care intervin aceste situații. Exemplificarea acestor situații se regăsește la alin. (15) exemplul 2. Ajustarea taxei se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea și/sau, după caz, în decontul ultimei perioade fiscale a anului. **Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea**

totală sau parțială a deducerii exercitate în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Numărul ajustărilor poate fi nelimitat, acesta depinzând de evenimentele care modifică destinația bunului respectiv în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere. După expirarea perioadei de ajustare nu se mai fac ajustări ale taxei deductibile aferente bunurilor de capital.”

Astfel, conform legislației fiscale în materie de TVA, deducerea TVA se exercită din momentul efectuării achiziției de bunuri și servicii, pe baza intenției persoanei impozabile de a le aloca în viitor în vederea realizării de operațiuni cu drept de deducere, *consecința fiscală fiind că, în ipoteza în care persoana impozabilă nu prezintă dovezi obiective pentru justificarea intenției, dreptul de deducere nu poate fi exercitat chiar din momentul achiziției bunurilor și serviciilor respective.*

Pentru a se asigura neutralitatea TVA intervine **mecanismul ajustării dreptului de deducere, care funcționează în dublu sens:**

- *prin ajustarea în favoarea persoanei impozabile (adică exercitarea dreptului de deducere) când persoana câștigă acest drept ca urmare a alocării ulterioare a achizițiilor pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere, **achiziții pentru care inițial nu s-a dedus TVA;***

- *prin ajustarea în favoarea statului (adică anularea dreptului de deducere) când persoana impozabilă pierde dreptul de deducere exercitat inițial ca urmare a faptului că achizițiile alocate inițial realizării unor operațiuni cu drept de deducere sunt realocate ulterior realizării unor operațiuni fără drept de deducere. În cazul bunurilor de capital mecanismul ajustării ține cont de perioada de timp cât bunurile sunt alocate/utilizate pentru realizarea operațiunilor cu drept de deducere vs. operațiuni fără drept de deducere, suma taxei rezultate în urma ajustării ținând cont de perioada de ajustare prestabilită legal la art. 305 din Codul fiscal.*

Or, astfel cum a fost aratat anterior:

1. **Societatea nerezidentă și-a exercitat în luna noiembrie 2015 dreptul de deducere a TVA în suma de x lei aferente bunului importat din China și pus în liberă circulație în România conform declarației vamale de import nr. x, acest drept fiind menținut de organele de inspectie fiscala in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. x.**

Se retine ca societatea nerezidenta este intr-o mare confuzie in legatura cu acest aspect sustinand in cadrul aceleiasi contestatii:

- fie ca s-a acordat de de deducere pentru TVA in suma de x lei:

de exemplu:

- a se vedea pag 126 din dosar (pag 9/12 din contestatie) - *„in al cincilea rand (...) organele de control au permis deducerea acestei TVA (...)”* ;

- a se vedea pag 130 din dosar (pag 5/12 din contestatie)– *„in raportul initial, organele de inspectie fiscala au confirmat acest drept de deducere al societatii”*;

- a se vedea pag 132 din dosar (pag 3/12 din contestatie)– *„in raportul intocmit cu acea ocazie, organele de control au retinut ca societatea a avut drept de deducere pentru TVA achitata cu ocazia importului echipamentului in suma de x lei”.*

- fie ca nu s-a acordat drept de deducere pentru aceasta suma:

de exemplu:

- a se vedea pag 130 din dosar (pag 5/12 din contestatie) – „societatea nu a beneficiat in fapt de dreptul de deducere a TVA aferenta importului”
- a se vedea pag 131 din dosar (pag 4/12 din contestatie) – „contrar celor sustinute in mod nelegal de organele de control, in raportul initial, societatii nu i-a fost acordat in fapt dreptul de deducere a TVA aferenta importului echipamentului”.

2. **Bunul a fost pus la dispoziție cu titlu gratuit** furnizorului X SRL pentru a fi utilizat în cadrul procesului de prelucrare, motiv pentru care în baza art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2015, s-a stabilit în sarcina societății nerezidente, prin autocolectare, o diferență suplimentară de TVA în sumă de x lei la nivelul taxei inițial deduse.

Prin urmare, în speta nu sunt aplicabile dispozițiile art. 305 din Codul fiscal privind ajustarea în favoarea societății a taxei deductibilă pentru TVA aferenta bunului importat în anul 2015, întrucât:

A. Pentru bunul de capital care face obiectul cauzei supusa soluționării dreptul de deducere a TVA nu a fost limitat integral sau parțial de către organele de inspecție fiscală.

B. În speta întrucât organele de inspecție fiscală, în cadrul controlului inițial, au constatat că bunul a fost pus la dispoziție cu titlu gratuit furnizorului X SRL pentru a fi utilizat în cadrul procesului de prelucrare, rezultă că sunt aplicabile regulile privind livrarea către sine, prevăzute la art. 266 alin 1 pct 18 și art. 270 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„**Art. 266** - Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...) 18. livrare către sine are înțelesul prevăzut la art. 270 alin. (4)”.

„**Art. 270** - Livrarea de bunuri

(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.”

Se reține că art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/x3 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015 este echivalentul art. 270 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016.

C. Constatările privind TVA în suma de x lei din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-CN x au fost menținute de organul de soluționare a contestației prin decizia nr. x și nu au făcut obiectul vreunei acțiuni aflate pe rolul vreunei instanțe judecătorești.

II. Contrar susținerilor societății nerezidente, faptul că, în cadrul verificărilor efectuate în anul 2016, organele de inspecție fiscală au obligat societatea să autocolecteze TVA pentru bunul importat în anul 2015 nu înseamnă că au respins la deducere TVA aferentă bunului respectiv, ci doar au pus în aplicare dispozițiile art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, care obligă la autocolectare în măsura în care s-a exercitat dreptul de deducere și care nu contravin principiilor ce guvernează sistemul comun de TVA.

Prin urmare, o ajustare a TVA in favoarea societatii nu este posibilă prin aplicarea legislației fiscale, deoarece **operațiunea de punere la dispoziție cu titlu gratuit a bunului este asimilată unei livrări de bunuri cu plată, deci cu păstrarea dreptului de deducere exercitat inițial și nu cu anularea/ajustarea în minus a TVA inițial dedusă.**

III. Nu prezinta relevanta nici argumentul societatii privind încheierea in data de 01.10.2017 a unui contract de închiriere între societatea nerezidenta contestatara si utilizatorul X SRL pentru echipamentul importat in anul 2015, in conditiile in care, astfel cum s-a retinut anterior, contestatara a beneficiat deja in anul 2015 de dreptul de deducere a TVA in suma de x lei aferente bunului importat conform declarației vamale de import nr. x.

Mai mult, din analiza contractului de inchiriere rezulta ca a fost stabilita o chirie lunara in cuantum de x de euro, ceea ce conduce la ideea ca incheierea acestuia a **fast efectuata in scop fiscal**, in conditiile in care pe de-o parte anterior utilajul a fost pus la dispozitie cu titlu gratuit societatii X SRL, afiliat al contestatarei, iar pe de alta parte si-a ajustat dreptul de deducere a TVA in suma de x lei, pentru o baza de x lei, in schimbul unei chirii de aproximativ x lei (12 x 3 x x euro) pentru care s-a aplicat taxarea inversa, conform dispozitiilor art. 278 alin 2, coroborat cu art. 307 alin 2 si art. 326 alin 2 din Codul fiscal.

Avand in vedere cele mai sus prezentate urmeaza a se dispune respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei.

3.2 Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei individualizate prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. x:

Cauza supusa solutionarii este daca AFCN a stabilit corect ca societatea nerezidenta datoreaza accesoriile in suma de x lei, in conditiile in care, pe de-o parte la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a dispus respingerea contestatiei cu privire la debitul reprezentand TVA in suma de x lei, iar pe de alta parte contribuabila nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte alt mod de calcul al accesoriilor contestate.

In fapt, intrucat organele de inspectie au stabilit ca societatea datoreaza TVA in suma de x lei, prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. x s-au calculat accesorii in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza:

- x lei, pentru perioada 25.01.2018 – 25.01.2019, aferente TVA in suma de x lei;
- x lei, pentru perioada 25.01.2019 – 15.10.2020, aferente TVA in suma de x lei;
- x lei, pentru perioada 27.01.2020 – 15.10.2020, aferente TVA in suma de x lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 173, art. 174 si art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„Art. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

„Art. 174 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

„Art. 176 Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

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.

Referitor la accesoriile contestate in suma de x lei individualizate prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. x, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii nerezidente reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

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

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul dispozitiilor pct. 79 alin. (1) din normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 266 alin 1 pct 18, art. 270 alin. (4), art. 297, art. 299, art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 173, art. 174, art. 176, art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **X**, cu privire la:

- TVA stabilita suplimentar in suma de x lei individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisa de AFCN;
- accesoriile in suma de x lei individualizate prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. x emisa de AFCN.

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