

DECIZIA nr. 241/2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
x, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Serviciul Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **x**, cu sediul in Italia, prin imputernicit SC x SRL, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F – CN x, comunicata in data de **15.11.2017**, emisa de DGRFPB in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – CN x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de x lei, din care TVA respinsa la rambursare in suma de de x lei si TVA datorata suplimentar in suma de x lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de de **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) si (4) 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 :

SC x i-a vandut contestatarei matrite care i-au fost puse la dispozitie pe teritoriul Romaniei. Aceasta din urma i-a pus la dispozitia furnizorilor cu titlu gratuit pe teritoriul Romaniei.

Matritele au ramas in custodia furnizorului, insa in proprietatea societatii, iar cu ajutorul lor furnizorul i-a vandut societatii componentele auto, acestea fiind transportate din Romania in Italia.

Componentele auto au fost utilizate de catre societate la productia de vehicule, care au fost vandute clientilor sai.

Ulterior finalizarii ciclului de productie, societatea intentioneaza vanzarea matritelor.

Organele de inspectie fiscala nu au invocat in decizia de impunere niciun motiv de fapt cu privire la impunerea obligatiei de colectare a TVA, decizia fiind nemotivata cu privire la acest aspect.

Acestea au procedat in mod eronat la colectarea suplimentara a TVA in suma de x lei, conform art. 128 alin 4 lit b din Codul fiscal, in conditiile in care in speta nu se pune problema transferului dreptului de a dispune de bunuri ca si proprietar, intrucat proprietarul bunurilor este societatea, iar furnizorul nu are dreptul de uz asupra acestor bunuri, caci trebuia sa le foloseasca echipamentele strict conform indicatiilor si in scopurile pentru care au fost lasate in custodia sa.

Prin urmare, in cauza supusa solutionarii nu sunt aplicabile prevederile legale invocate de organele de control, ci dispozitiile art. 129 alin 5 lit b si c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, incepand cu data de 01.01.2016, prin pct. 8 alin 7 ex nr 4 lit a) din HG nr. 1/2016, au fost aduse precizari/clarificari exprese cu privire la modul in care trebuie interpretate prevederile art. 128 si 129 din Codul fiscal.

Prin documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, societatea a facut dovada ca bunurile achizitionate erau strans legate de desfasurarea activitatii sale economice.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – CN x, DGRFPB a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F – CN x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de x lei, din care TVA respinsa la rambursare in suma de de x lei si TVA datorata suplimentar in suma de x lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de de x 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 :

Cauza supusa solutionarii este dacă societatea are obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei, in conditiile in care constatările organelor de inspectie fiscala sunt incomplete.

În fapt, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F – CN x, x din Italia, înregistrată în scopuri de TVA în România, a achizitionat, în perioada 08.04.2015 - 31.12.2015, o matrița de la furnizorul SC x SRL, persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in Romania, care a fost pusa gratuit la dispozitia furnizorului in vederea producerii pentru x a manerelor exterioare pentru usi.

Desi nu au analizat dacă operațiunea îndeplinește sau nu condițiile pentru a fi asimilată unei livrari de bunuri / prestări de servicii cu plată, organele de control au considerat ca in speta ca sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal și au procedat la colectarea suplimentara a TVA în sumă de x lei.

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**”.

Norme 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 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”.

“(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”.

Norme 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. 145¹ din Codul fiscal. De exemplu, o societate comercială care produce frigidere pe care le pune la dispoziția grădiniței de copii organizate în cadrul societății comerciale se consideră că utilizează în folosul propriu bunurile respective, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.”

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 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.

În speță, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F – CN x, x din Italia, înregistrată în scopuri de TVA în România, a achiziționat, în perioada 08.04.2015 - 31.12.2015, o matrită de la furnizorul SC x SRL, persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in Romania, care a fost pusa gratuit la dispozitia furnizorului in vederea producerii pentru x a manerelor exterioare pentru usi.

Deși nu au analizat dacă operațiunea îndeplinește sau nu condițiile pentru a fi asimilată unei livrări de bunuri / prestări de servicii cu plată, organele de control au

considerat ca in speta ca sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal și au procedat la colectarea suplimentara a TVA în sumă de x lei.

Cu privire la cauza supusa solutionarii, urmare solicitarilor DGRFPB din adresa nr. x, Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP a subliniat urmatoarele aspecte, prin adresa nr. x:

“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 persoană impozabilă având calitatea de furnizor de bunuri/prestator de servicii, pentru realizarea unor bunuri în beneficiul altei persoane, utilizează o matriță 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 matriței 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 matrițe/echipamente este considerată a fi efectuată în scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile care a contractat realizarea unor bunuri cu furnizorul/prestatorul, chiar dacă aceste bunuri sunt utilizate de furnizorul de bunuri/prestatorul de servicii. **Punerea acestora la dispoziția furnizorului/prestatorului este o prestare de servicii legată de activitatea economică a persoanei care a pus bunul gratuit la dispoziția altei persoane, care nu este asimilată unei prestări cu plată, în măsura în care furnizorul/prestatorul utilizează bunurile pentru livrarea de bunuri/prestarea de servicii exclusiv în beneficiul persoanei care deține bunul;**

b) dacă nu se face transferul de proprietate a matriței 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 matrițelor/echipamentelor este accesorie operațiunii principale, respectiv livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, care urmează același regim fiscal ca și operațiunea 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, reanalizarea dosarului contestatiei și completarea referatului cauzei cu propuneri de soluționare a contestației care să țină cont de punctul de vedere precizat si de toate argumentele societății contestatoare.

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

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

Avand in vedere urmatoarele considerente:

1. - punctul de vedere exprimat prin adresa nr. x de catre Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP;

2. - unicul temei 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 asimilata unei prestari cu plata;

3. - organele de inspectie fiscala nu au raspuns solicitarilor DGRFPB din adresa nr. x, astfel ca organul de solutii a contestatiei reține faptul că acestea **nu au precizat în niciun fel motivele pentru care punerea la dispoziție a matritelor** de către contestatara către furnizorul sau **nu s-ar circumscrie situației reglementată expres la pct. 7 alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea art. 129 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;**

4. - organele de inspectie fiscală **nu au analizat dacă operațiunea îndeplinește condițiile pentru a nu fi asimilată unei prestări de servicii cu plată**, respectiv dacă matrița achiziționata de societatea contestatara este sau nu pusa la dispozitie în vederea utilizării în mod gratuit de către furnizor, **pentru scopuri legate de desfășurarea propriei sale activități economice;**

5. - faptul ca nici raportul de inspectie fiscala, nici decizia de impunere atacata nu cuprind constatari proprii ale AFCN cu privire la operatiunile supuse verificarii; 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, acestea facand trimitere doar la raspunsurile date de reprezentantul legal al societatii, desi potrivit Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

- art. 7 alin. (3):

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

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

- art. 73 alin. (2):

“Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

- art. 113 alin. (2):

“(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție 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 inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;(…)”.

rezultă că organul de soluționare a contestației nu poate stabili dacă punerea la dispoziție a matritelor de către x s-a efectuat în condiții similare celor pentru care a fost dat exemplul nr. 4 lit. a) de la pct. 8 alin. (7) din Normele metodologice aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2016, motiv pentru care urmează a se aplica dispozițiile art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv urmează a se desființa în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F – CN x, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de de x lei.

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit carora:

“**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 inspecție fiscală vor proceda la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cu reținerile din prezenta decizie și ținând cont de îndrumările direcției de specialitate din MFP cu privire la cauza supusă soluționării.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 128 și art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 6 (9) și 7 (6) din HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și art. 7, art. 73, art.

113, art. 279 (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, pct. 11.4 si 11.5 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015

DECIDE

Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F – CN x, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de de **x 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.