



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrație Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.373/2013
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.A. din .X., județul .X. înregistrată la
Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenciei Naționale de Administrație Fiscală
sub nr.907460/12.09.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X. prin adresa nr..X./2013, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/12.09.2013, asupra contestației formulate de S.C. .X. S.A., cu sediul în .X., str..X. nr..X., județul .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X., având Cod Unic de Înregistrare .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, și are ca obiect suma totală de .X. lei, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

La data depunerii contestației, S.C. .X. S.A. figura la poziția nr..X. din Anexa .X. – „Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2013” la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrație Fiscală nr..X./2012 pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrație Fiscală nr. .X./2010 privind organizarea activității .X..

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2013 contestată,

respectiv .X./2013, potrivit mențiunii olografe de pe adresa nr..X./2013 de înaintare a titlului de creanță mai sus menționat, anexată în copie la dosarul contestației, și de data înregistrării contestației la Direcția generală .X., respectiv .X./2013, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții, aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. .X. S.A.

I. S.C. .X. S.A. (denumită în continuare .X.) contestă atât modul de calcul al bazei impozabile și al obligațiilor de plată accesorii, cât și concluziile formulate de organele de inspecție fiscală la pct.2 din decizia de impunere și măsurile luate în urma acestor concluzii, de calculare a taxei pe valoarea adăugată suplimentară și a obligațiilor fiscale accesorii, precizând că toate constatările punctuale cuprinse în decizia de impunere, raportul de inspecție fiscală și procesele verbale de control încheiate în cauză, altele decât cele menționate la Cap.II, pct.1-4 din contestație, nu fac obiectul contestației pe fondul lor (existența faptei), ci doar sub aspectul modului de calcul al debitelor și obligațiilor accesorii aferente pentru motivele detaliate la Cap.I din contestație.

Motivele care stau la baza formulării contestației sunt următoarele:

În ceea ce privește **modul de calcul al sumelor stabilite suplimentar** în sarcina sa, societatea susține că:

➤ Pe de o parte, prin Decizia nr..X./2010 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, a fost admisă în mod irevocabil acțiunea .X. S.A. cu privire la suma de .X. lei reprezentând TVA suplimentară și majorări de întârziere stabilite în mod nelegal de către organele fiscale, motiv pentru care, prin adresa înregistrată la D.G.X. sub nr..X./2010, a solicitat restituirea sau compensarea cu alte obligații ulterioare a acestei sume.

În această situație, organele fiscale aveau obligația fie să compenseze de îndată suma de .X. lei, în măsura în care existau creanțe ce se puteau compensa, potrivit art.116 coroborat cu art.115 și art.117 din Codul de procedură fiscală, fie să restituie această sumă în termenul de 45 de zile de la solicitare, în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală și Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1899/2004 *pentru aprobarea*

Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal.

Deși organele fiscale aveau această obligație legală începând cu data de 24.09.2010 au procedat la restituirea efectivă a sumei la data de 03.07.2013, în timpul controlului. Prin urmare, întrucât statul român prin Ministerul Finanțelor Publice a utilizat în mod nelegal această sumă, societatea consideră are dreptul la dobânzi de întârziere aferente sumei de .X. lei, dobânzi care, calculate conform art.117 și art.124 din Codul de procedură fiscală și Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1899/2004, se ridică la suma de .X. lei.

Pe de altă parte, pentru debitul principal de .X. lei (respectiv pentru partea corespunzătoare creanței de .X. lei) stabilit suplimentar prin decizia de impunere, societatea susține că nu poate fi obligată la plata de dobânzi deoarece bugetului de stat nu i s-a creat niciun prejudiciu al cărui echivalent să fie acoperit prin calcularea de dobânzi în condițiile art.120 din Codul de procedură fiscală, respectiv statul s-a folosit în perioada 24.09.2010-02.07.2013 de banii societății.

De asemenea, societatea consideră că nu poate fi sancționată nici cu calcularea de penalități de întârziere, întrucât pentru partea aferentă sumei de .X. lei nu există fapta sancționabilă – neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență.

Astfel, întrucât pentru perioada 24.09.2010-02.07.2013, calcularea de dobânzi și penalități de întârziere în ceea ce privește debitul principal corespunzător creanței de .X. lei este nelegală, societatea solicită recalcularea dobânzilor și penalităților de întârziere aferente debitului în sumă de .X. lei.

Cu privire la constatările punctuale cuprinse în decizia de impunere, raportul de inspecție fiscală și procesele verbale de control încheiate în cauză, societatea contestă faptele și sumele, având în vedere următoarele:

1. **Cu privire la suma de .X. lei** (la care se adaugă dobânzi/majorări și penalități de întârziere) reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina sa pentru perioada 01.01.2007-31.05.2011, societatea face o scurtă prezentare a modului de lucru folosit, și anume:

.X. (denumită în continuare .X.) este deținătorul drepturilor de proprietate industrială asupra autoturismelor din gama .X. și C.

Prin contractul de licență din data de 25.07.2005, .X. dă dreptul numai societății .X. să fabrice în România (direct sau prin contractarea unor furnizori) aceste tipuri de autovehicule și piesele lor componente.

Pentru a putea fabrica aceste piese, .X. comandă și cumpără de la diverși furnizori utilaje specifice fabricării pieselor, utilaje pe care, conform contractului de licență, numai .X. le poate deține în proprietate și exploata, prin utilaje specifice înțelegându-se utilajele cu care se pot produce numai piese specifice autoturismelor din gama .X. și .X..

Cu aceste utilaje specifice .X. fabrică, ea însăși sau în colaborare cu diverși furnizori de piese componente, bunurile pentru care a primit licență de la .X..

Întrucât, nu are capacitate de utilizare (de producție) pentru toate aceste utilaje specifice, .X. colaborează cu diverși furnizori agreați pentru ca aceștia să fabrice, cu utilajele proprietate .X., piesele componente necesare producției de autoturisme sau producției de .X.-uri (*complete knock-down* - colecții de piese componente (kituri) cu care se pot asambla autoturisme).

Astfel, pe bază de contracte de colaborare, .X. pune la dispoziția acestor furnizori utilajele sale specifice, iar furnizorii se angajează să producă, cu utilajele .X. și pentru .X., piesele necesare producției de autoturisme și de colecții .X., în cantitățile, la calitatea și prețul convenit cu .X..

Aceste utilaje rămân permanent în proprietatea .X., fiind înregistrate în contabilitate și amortizate de aceasta integral. În plus, .X. își rezervă dreptul de a dispune liber de utilizarea lor, inclusiv transferul în orice moment către alt furnizor dacă primul, din diverse motive, nu face față comenzilor în condițiile de cantitate și calitate impuse de .X..

Deoarece cu aceste utilaje specifice nu pot fi produse decât piese specifice producției de autoturisme din gama .X. și .X., destinate numai activităților .X. (sau afiliaților săi pentru care .X. consimte prin contracte – în concret .X.), în prețul de vânzare al acestor piese nu se regăsesc costurile cu amortizarea utilajelor, ele fiind înregistrate în contabilitatea .X. și alocate de aceasta pe piese ulterior cumpărării lor de la furnizori.

.X. (denumită în continuare .X.) este singura societate din România care, conform contractului de licență, este desemnată de .X. să realizeze colecții .X. ce conțin și piese din cele produse de furnizorii .X. în condițiile mai sus menționate.

Piesele destinate realizării de colecții .X. sunt cumpărate de .X. direct de la acești furnizori, cu acordul .X., fapt pentru care .X. transferă către .X., prin facturare, partea din amortizarea utilajelor specifice aferentă producerii acestor piese, în baza contractului de prestări servicii nr..X./2005 încheiat între .X. și .X..

Astfel societatea susține că acest mod de lucru aduce beneficii ambelor părți fără a diminua în vreun fel impozitele și taxele destinate bugetului de stat, respectiv:

(i) beneficiul obținut de furnizorii .X. este dat de faptul că aceștia produc piesele cu utilajele clientului, fiind astfel scutiți de eforturi financiare și costuri suplimentare de achiziție, producție sau de altă natură;

(ii) beneficiile obținute de .X. sunt acelea de a obține piese destinate producției proprii de autoturisme la costuri optime, fapt determinant în obținerea unei rentabilități sporite și implicit a obținerii și consolidării competitivității pe piață producătorilor auto;

(iii) sumele suplimentare (reprezentând chirie, drept de utilizare, amortizare sau orice altceva) facturate de .X. către furnizori ar fi refacturate în aceeași lună de către furnizori înapoi către .X. prin prețul pieselor, anulând astfel orice efect asupra bugetului de stat atât în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată cât și a impozitului pe profit.

Totodată, societatea susține că atât timp cât utilajele sunt puse la dispoziția furnizorilor pentru ca .X. (și afiliații săi) să le utilizeze în procesul de producție de piese, utilizarea (gratuită evident) a acestor utilaje de către furnizori este făcută în scopul activității sale economice (cu alte cuvinte în scopul obținerii de venituri), prin urmare organele de inspecție fiscală în mod incorect au calificat relația economică dintre .X. și furnizorii săi, mai sus descrisă, ca o prestare de servicii cu plată, care s-ar încadra în ipoteza prevăzută de art.129 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal.

În acest sens, societatea invocă:

- art.26 alin.(1) lit.a) din Directiva TVA 2006/112/CE, care a fost transpus în legislația română prin art.129 alin.4) lit.a) din Codul fiscal și care asimilează unei prestări de servicii cu plată doar utilizarea bunurilor/activelor proprii pentru alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice a cedentului, în speță .X.;

- studiul comparativ realizat de firma de audit .X. între diverse state membre UE reprezentative pentru industria auto, care relevă faptul că acest model de business (denumit generic *contract de tooling*) este aplicat cu succes în Uniunea Europeană, nefiind întâlnite probleme de ordin fiscal, studiu ce a fost prezentat organelor de inspecție fiscală;

- jurisprudența Curții Europene de Justiție în aplicarea și interpretarea textului art.26 alin.(1) lit.a) din Directiva TVA 2006/112/CE, care, potrivit art.5 din Codul civil român, se aplică în mod prioritar, indiferent de calitatea și statutul părților.

2. Cu privire la suma de .X. lei (la care se adaugă dobânzi/majorări și penalități de întârziere) reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care echipa de inspecție fiscală nu recunoaște dreptul de deducere al .X., societatea reiterează modul de lucru al .X. pentru realizarea de colecții .X., descris succint la pct.1, precizând în completare următoarele:

.X. cumpără direct piesele de la furnizori, pe bază de comenzi. În aceste comenzi, .X. face trimitere la contractele încheiate de .X. cu furnizorii săi, prin care .X. le dă acestora din urmă dreptul să vândă și către .X. piese produse cu utilajele .X., pentru colecțiile .X..

În contractul de prestări servicii nr..X./2005 încheiat între .X. și .X., părțile convin ca amortizarea, aferentă pieselor .X. cumpărate (în exclusivitate) de .X. pentru a realiza aceste colecții, să fie transferată prin facturare de la .X. la .X. pentru ca aceasta din urmă să poată construi costul complet al produselor pe care le realizează și le vinde către .X..

Acest cost complet al produselor (colecții .X.), împreună cu costurile generate de .X. din activitatea sa economică concură la realizarea prețului de vânzare al colecțiilor către clientul său .X..

În ceea ce privește natura serviciilor prestate de .X. și facturate către .X., societatea, susține că în mod incorect echipa de inspecție fiscală a constatat că este vorba despre o “recuperare de cheltuieli”, întrucât, potrivit prevederilor art.129 alin.(1) din Codul fiscal, *se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.*

Totodată, societatea susține că prestarea realizată de .X. pentru .X. o reprezintă facilitarea (dreptul acordat lui .X.) de a achiziționa piesele de care are nevoie pentru realizarea activității sale, piese care sunt realizate cu utilajele .X., în schimbul sumei egale cu contravaloarea amortizării aferente plus o marjă.

Mai mult, contestatara susține că .X. are încheiat cu clientul său .X. un contract de vânzare pentru toate colecțiile .X. realizate, al cărui preț se determină după metoda Cost complet (înregistrat de .X.) plus o marjă de profit negociată între părți, ceea ce relevă, o dată în plus, că aceste costuri cu amortizarea devin pentru .X. parte componentă a prețului de vânzare a bunurilor realizate și vândute de el.

În ceea ce privește constatarea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia .X. nu a ținut cont de concluziile cuprinse în Decizia nr..X./2009, act care a tratat din altă perspectivă același subiect, societatea susține că modul de lucru concret dintre .X. și .X. a fost modificat în sensul celor arătate în decizie, și anume:

(i) contractul nr..X./2005 a fost și este actualizat lunar cu anexa conținând toate reperele pe care .X. le achiziționează de la furnizorii .X. și partea de amortizare aferentă acestor repere (prezentate la solicitarea echipei de control), fapt ce face ca *determinabilitatea serviciilor facturate* să fie în întregime asigurată.

(ii) a fost prezentat, explicat și înțeles de către echipa de inspecție fiscală modul și calculul de formare a prețului pentru piesele în cauză din care rezultă că partea de amortizare facturată de .X. se regăsește în prețul de vânzare de către .X. către .X. și deci, implicit, și în veniturile acestuia. Mai mult, prin contractul de vânzare de .X. dintre .X. și .X. este garantat faptul că toate costurile înregistrate de .X. în activitatea sa de producție de .X. concură la construirea prețului contractului (cost complet+marjă negociată).

(iii) utilizarea utilajelor .X. la producerea pieselor .X. pentru care se refacturează amortizarea către .X. este dovedită prin Contractul de licență dintre .X. și .X. și Contractele de punere la dispoziție de utilaje dintre .X. și furnizori completate cu prevederea că .X., în calitate de afiliat, este beneficiar desemnat de .X., alături de .X., al pieselor produse cu respectivele utilaje, piese cumpărate de .X. pe bază de Comenzi și Condiții generale de vânzare.

Totodată, societatea susține că este eronată constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia beneficiarii direcți ai serviciilor prestate de .X. sunt producătorii pieselor și componentelor auto care dețin utilajele acestuia și le exploatează în scopul obținerii de venituri, întrucât beneficiul obținut de furnizorii .X. este dat de faptul că aceștia produc piesele cu utilajele clientului, fiind astfel scutiți de eforturi financiare și costuri suplimentare de achiziție, producție sau de altă natură, beneficiarul real al acestei scheme economice și contractuale tripartite este .X., care primește de la .X. acceptul de a cumpăra aceste piese produse de furnizorii .X. cu utilajele .X., în aceleași condiții de calitate și preț cu .X., cu condiția (prevăzută în contract) de a plăti către .X. cota parte din amortizarea aferentă utilajelor .X. cu care sunt produse aceste piese.

Concluzionând, contestatara susține că, urmare remedierii inadvertențelor contractuale invocate prin Decizia nr..X./2009 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, a asigurat și clarificat trasabilitatea contractuală, determinabilitatea și natura serviciilor prestate și sumelor facturate și corespondența acestora cu veniturile realizate de .X.,

dovedind și susținând cu documente complete și corecte că .X. îndeplinește condițiile prevăzute de lege pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA aferentă cumpărării prestației de servicii “*contribuție la amortizarea utilajelor aflate în locație la furnizori*” .

3. Cu privire la suma de .X. lei (la care se adaugă dobânzi/majorări și penalități de întârziere) reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată de către echipa de inspecție fiscală pentru garanția aferentă autoturismelor marca .X. pentru perioada septembrie 2007-decembrie 2009, societatea, în prezentarea situației de fapt, precizează:

Începând din luna iunie 2001, .X. SRL (denumită în continuare .X.) (fostă .X.SA, fostă .X. SRL) importă de la .X. autovehicule marca .X., piese de schimb și accesorii, pe care le revinde apoi pe teritoriul României, în baza contractului de import și distribuție din data de 30.06.2011.

La momentul începerii acestei relații contractuale, părțile au convenit ca toate costurile legate de garanția autovehiculelor importate să fie suportate de către producător (exportator), respectiv .X.. Prin urmare, toate aceste costuri pe care .X. le suporta într-o primă etapă prin plata facturilor către reparatorii cu care avea încheiate contracte de service al mașinilor importate, erau facturate de .X. lunar către .X..

Din luna ianuarie 2003, părțile au convenit modificarea modalității contractuale de suportare a garanției, în sensul că, de la acel moment, costurile legate de garanția autovehiculelor importate să fie suportate de către importator, respectiv .X.. Prin urmare, începând cu data de 1 ianuarie 2003, această înțelegere a părților a fost pusă în aplicare și .X. nu a mai facturat către .X. costurile cu garanția autovehiculelor. Pentru consacrarea scriptică a acestei înțelegeri, părțile au redactat și actul confirmativ aferent, respectiv actul adițional nr. 2010.

Această modificare a modalității de suportare a garanției autovehiculelor survenită începând cu anul 2003 a pus în acord relația contractuală dintre .X. și .X. cu politica generală a .X., potrivit căreia importatorul este cel care suportă garanția.

În acest sens, societatea invocă contractul de export și distribuție din aprilie 2003 încheiat între .X. și .X. în baza căruia .X. exportă în .X. autovehiculele marca .X. și potrivit căruia .X. (importatorul) sau alți distribuitori subsecvenți suportă costurile legale de garanția autovehiculelor importate și nu .X. (producătorul/exportatorul).

Mai mult, societatea susține că această situație de fapt este susținută pe deplin de situația contabilă și documentele prezentate echipei de inspecție fiscală, în cauză, nefiind vorba despre retroactivitatea unui act

juridic, ci despre întocmirea ulterioară a documentului (*instrumentum probationis*) care materializează acordul de voință al părților (*negotium iuris*) de modificare a condițiilor contractuale de suportare a garanției.

În concluzie, contestatara susține că .X. nu avea niciun motiv legal sau contractual să factureze către .X. costurile aferente garanțiilor pentru perioada septembrie 2007-decembrie 2009, și prin urmare, nici să colecteze TVA aferentă.

4. Cu privire la suma de .X. lei (la care se adaugă dobânzi/majorări și penalități de întârziere) reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată de către echipa de inspecție fiscală pentru garanția aferentă autoturismelor marca .X. pentru perioada septembrie 2007-decembrie 2009, societatea precizează:

Începând din luna iulie 2003, .X. importă de la .X. autovehicule marca .X., piese de schimb și accesorii, pe care le revinde apoi pe teritoriul României, în baza contractului de import și distribuție din data de 30.06.2001.

Pentru distribuția și service-ul autovehiculelor importate, .X. a încheiat diverse contracte cu societăți comerciale de pe teritoriul național.

Totodată, .X., în calitate de importator și vânzător al autovehiculelor marca .X. pe teritoriul României, avea obligația legală de a oferi clienților săi garanție pentru produsele comercializate.

Întrucât, între .X. și producătorul direct al autovehiculelor marca .X. nu a existat o relație contractuală directă, respectiv nu au existat prevederi contractuale care să reglementeze modul de gestionare a diverselor cheltuieli angajate de către .X. în procesul de vânzare a acestor autovehicule, .X. a tratat costurile generate de activitatea de comercializare a autovehiculelor marca .X. ca fiind costuri de desfacere, de marketing și a procedat la recuperarea prin facturare către .X. a tuturor acestor costuri, în acord cu legislația fiscală de la acea dată, respectiv facturile au fost întocmite fără TVA românesc, conform art.133 alin.(2) lit.g) pct.4 din Codul fiscal.

Concluzionând, societatea susține că .X. nu avea niciun motiv legal sau contractual să factureze cu TVA către .X. aceste costuri și prin urmare, nici să colecteze TVA aferentă.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată efectuată la S.C. .X. S.A., care a avut drept obiectiv soluționarea cu control ulterior a decontului de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare nr..X./2011, aferent perioadei 01.01.2007-

31.05.2011, prin care societatea a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2013 contestată.

În ceea ce privește modul de îndeplinire a dispozițiilor stabilite la ultimul act de control, organele de inspecție fiscală precizează că, potrivit consultării dosarului fiscal al contribuabilului și a registrului unic de control, prin actul de control anterior a fost verificată taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei ianuarie 2006-decembrie 2006, fiind întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./2007 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2007 prin care s-a stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, obligații fiscale suplimentare achitate integral de contribuabil în data de 11.06.2007 și 12.06.2007.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, din totalul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar prin actul de control mai sus menționat, prin Decizia nr..X./2010 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, a fost admisă acțiunea S.C. .X. S.A. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei, sume pentru care societatea, în baza adresei înregistrate la Direcția generală .X. sub nr..X./2010, a solicitat restituirea sau compensarea cu alte obligații ulterioare, cererea fiind soluționată prin restituirea sumei în contul societății.

Organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată de plată, respectiv de rambursat, rezultată pe perioada supusă verificării a fost centralizată în deconturile consolidate întocmite și depuse la nivelul grupului fiscal unic constituit în scopuri de TVA, grup alcătuit din următorii contribuabili:

- S.C. .X. S.A., în calitate de reprezentant al grupului fiscal pentru perioada 01.09.2007-31.05.2011;
- S.C. .X. S.R.L. (fostă S.C. .X. S.R.L.), în calitate de membru al grupului fiscal pentru perioada 01.09.2007-31.05.2011;
- S.C. .X. S.R.L., în calitate de membru al grupului fiscal pentru perioada 01.09.2007-31.05.2011;
- S.C. .X. S.R.L., în calitate de membru al grupului fiscal pentru perioada 01.03.2009-01.07.2010;
- S.C. .X. S.A., în calitate de membru al grupului fiscal pentru perioada 01.10.2010-31.05.2011.

Astfel, față de taxa pe valoarea adăugată dedusă de S.C. .X. S.A. pentru perioada 01.01.2007-31.05.2011, în sumă totală de .X. lei, declarată prin deconturile de TVA și evidențiată în contabilitate și în

jurnalele de cumpărări, echipa de inspecție fiscală a stabilit o **diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care societatea nu are drept de deducere**, și anume:

a)-b) pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă lucrărilor reprezentând “amenajare atelier sudură Presate .X.”, și în sumă de .X. lei, aferentă lucrărilor de construcții montaj reprezentând “amenajare hală Presate .X.”, dedusă de societate în luna septembrie 2007, respectiv în luna octombrie 2007, cu încălcarea prevederilor art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

c) pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în factura nr..X./2009 reprezentând “prest. serv.expați cf.contr.” și dedusă de societate în luna decembrie 2009 cu încălcarea prevederilor art.145 alin.(2) și art.125¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de **taxa pe valoarea adăugată colectată de S.C. .X. S.A.** pentru perioada 01.01.2007-31.05.2011, în sumă totală de .X. lei, declarată prin deconturile de TVA și evidențiată în contabilitate și în jurnalele de vânzări, echipa de inspecție fiscală a stabilit o **diferență suplimentară de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei**, urmare constatării următoarelor deficiențe:

a) În perioada 01.01.2007-31.05.2011, S.C. .X. S.A. a pus la dispoziția unor terți (persoane juridice) dispozitive de echipamente/utilaje, cu titlu gratuit, în vederea producției de piese auto (contracte de tooling). Aceste echipamente/utilaje sunt comandate și achiziționate de S.C. .X. S.A. care, în calitate de proprietar, le pune la dispoziție, fără plată, acestor terțe persoane juridice, în scopul producerii de către acestea a pieselor necesare producției de autoturisme din gama .X. și .X.. Pe întreaga perioadă de exploatare aceste dispozitive de echipamente/utilaje rămân în proprietatea S.C. .X. S.A., bunurile fiind înregistrate în activele societății conform documentelor de achiziție și a celor de punere în funcțiune și sunt amortizate de către S.C. .X. S.A.

Potrivit documentelor de achiziție prezentate pentru aceste bunuri, în general furnizorul de utilaje este și furnizorul de componente auto fabricate cu aceste utilaje. În conformitate cu clauzele din comenzile de fabricație, respectiv art.5 pct.5.1, utilajele rămân în continuare la dispoziția

acestor furnizori în vederea utilizării lor pentru execuția comenzilor de piese destinate pentru societate sau afiliații săi.

Totodată, în comenzile de fabricație a utilajelor emise către furnizori sunt menționate condițiile de livrare, potrivit cărora utilajele specifice comandate rămân la dispoziția furnizorului respectiv, fiind utilizate exclusiv pentru fabricarea de piese ce vor fi livrate către S.C. .X. S.A. În baza acestor comenzi au fost emise facturile de utilaje pentru care s-a întocmit *Procesul verbal de recepție* între S.C. .X. S.A. și furnizor, în cadrul căruia se precizează faptul că utilajele sunt proprietatea S.C. .X. S.A. și rămân la dispoziția furnizorului pentru fabricarea de piese.

Utilajele sunt achiziționate de S.C. .X. S.A. și înregistrate în patrimoniu ca imobilizări corporale, dar sunt utilizate efectiv în procesul de fabricație de către furnizorii în cauză, bunurile fiind deci exploatate în scopul obținerii de venituri de către fiecare dintre furnizorii respectivi, venituri din fabricarea și livrarea pieselor și componentelor auto către clientul S.C. .X. S.A., fapt ce constituie o activitate economică desfășurată de către aceștia, astfel cum este definită la art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, piesele și componentele fiind achiziționate de S.C. .X. S.A. de la acești furnizori, în mod normal, cu plată.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere și prevederile stipulate la art.125¹ alin.(1) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că, în speță, aceste bunuri ce fac parte din activele S.C. .X. S.A. sunt puse la dispoziția altor persoane în vederea utilizării lor de către acestea, iar exploatarea de către furnizorii de piese și componente auto a bunurilor în cauză pentru desfășurarea activității lor economice, respectiv de fabricare a acestor piese și componente auto, este efectuată în mod gratuit, fără plată, întrucât S.C. .X. S.A. nu percepe plată pentru această punere la dispoziție a bunurilor ce fac parte din activele sale, rezultatul punerii la dispoziție al acestor utilaje fiind acela că furnizorul produce acele piese auto pe care i le vinde S.C. .X. S.A.

Prin răspunsul formulat la întrebarea nr.3 din Nota explicativă, reprezentantul legal al societății a precizat că *“Beneficiul obținut de furnizorii utilizatori de utilaje specifice este dat de faptul că aceștia pot utiliza utilajele (fără de care nu se pot realiza produsele specifice) fără eforturi financiare și costuri suplimentare de producere sau de altă natură. Beneficiile obținute de .X. S.A. sunt acelea de a obține piese destinate producției proprii de autoturisme la costuri mai mici fapt determinant în obținerea unei rentabilități sporite.”*

Astfel, organele de inspecție fiscală, având în vedere cele expuse mai sus și în temeiul prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile stipulate la pct.2 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că operațiunea de punere de către S.C. .X. S.A. a utilajelor și echipamentelor proprietatea sa la dispoziția altor persoane (furnizorii de piese) pentru a fi utilizate de aceștia reprezintă o prestare de servicii.

Echipa de inspecție fiscală a avut în vedere relația de cauzalitate dintre prestatorul de servicii și client, în sensul că prestatorul S.C. .X. S.A. aduce prin această operațiune un "*avantaj clientului*", serviciile fiind determinabile prin aceea că S.C. .X. S.A. se "*angajează*" să furnizeze aceste servicii direct către clienții respectivi (furnizorii de piese), adică să le pună direct la dispoziția acestora utilajele necesare activității lor de fabricare piese specifice.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că situația în cauză generează operațiuni asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată, astfel cum sunt prevăzute la art.129 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont și de următoarele aspecte:

- această operațiune de punere la dispoziție gratuită de utilaje nu este diferită ca și conținut economic de închirierea acestora, scopul în sine fiind ca utilajul respectiv să fie utilizat de altă persoană;

- faptul că persoana căreia îi sunt puse la dispoziție în mod gratuit utilajele le folosește exclusiv sau nu pentru a produce bunuri în beneficiul celui care i-a pus aceste utilaje la dispoziție nu este de natură să modifice tratamentul fiscal aplicabil acestei operațiuni, potrivit naturii și conținutului economic efectiv;

- dacă utilajele ar fi fost închiriate cu TVA, societatea care le închiria ar fi facturat cel puțin amortizarea utilajelor respective către beneficiar, iar beneficiarul ar fi dedus taxa pe valoarea adăugată pentru chiria acestor utilaje, majorându-și costul prestării de servicii cu valoarea chiriei;

- prin această punere la dispoziție gratuită, practic se scurtcircuitează operațiunile realizate, proprietarul utilajelor deducând taxa pe valoarea adăugată pentru achiziția acestora deși nu le utilizează în folosul activității economice conform art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în timp ce prestatorul de servicii colectează taxă pe valoarea adăugată la o bază impozabilă redusă, deoarece nu înregistrează cheltuieli cu utilajele.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunile derulate de S.C. .X. S.A. cu furnizorii săi, respectiv punerea la dispoziție a utilajelor proprietatea sa pentru a fi utilizate de către aceștia, reprezintă operațiune impozabilă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, pentru care societatea avea obligația, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă bazei de impozitare constituită, în speță, din costurile cu amortizarea aferentă acestor utilaje, corespunzător utilizării lor de către furnizorii de piese auto în procesul propriu de fabricație a acestora.

Astfel, potrivit listei privind bunurile ce fac parte din activele S.C. .X. S.A. care au fost puse la dispoziția furnizorilor pentru a fi utilizate de către aceștia în procesul de fabricație al pieselor și componentelor auto, precum și costurile cu amortizarea aferentă acestor utilaje inclusă în costurile de exploatare, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, aferentă bazei de impozitare în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că în sensul celor constatate a fost și răspunsul formulat de Direcția .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./2013, urmare memoriului S.C. .X. S.A. prin care a solicitat discutarea unor probleme cu care se confruntă în prezent operatorii din industria auto.

b) În lunile martie, mai și iunie 2010, precum și în lunile februarie, martie, aprilie și mai 2011, societatea a declarat livrări intracomunitare în sumă totală de .X. lei către operatorii intracomunitari: .X., .X. și .X., codurile de TVA ale operatorilor, înscrise în facturile de livrare, fiind inactive în perioada indicată, fapt pentru care, în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, livrările în cauză nu sunt operațiuni scutite cu drept de deducere, societatea având obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

c) Potrivit situației transmise de către Autoritatea Națională a Vămirilor, societatea nu justifică cu documente operațiunile de export neconfirmate având ca obiect piese auto, în sumă de .X. Euro, efectuate în lunile iunie, iulie și septembrie 2010, fapt pentru care aceste operațiuni nu sunt scutite de taxă, potrivit art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea datorând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Față de **taxa pe valoarea adăugată colectată de S.C. .X. S.R.L** pentru perioada 01.09.2007-30.06.2010, în sumă totală de .X. lei, declarată prin deconturile de TVA și evidențiată în contabilitate și în jurnalele de vânzări, echipa de inspecție fiscală a stabilit o **diferență suplimentară de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei**, urmare constatării următoarelor deficiențe:

a) societatea a înregistrat direct pe cheltuieli, pe bază de note contabile, diferențele între cantitățile scriptice și cele fizice rezultate în urma operațiunii de inventariere a bunurilor de natura stocurilor aferentă anului 2008 și, respectiv, anului 2009. În temeiul art.128 alin.(4) lit.d) și alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a stabilit că bunurile constatate lipsă în gestiune în urma operațiunii de inventariere sunt asimilate livrărilor de bunuri, pentru care societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, respectiv pentru anul 2008 în cuantum de .X. lei, iar pentru anul 2009 în cuantum de .X. lei;

b) la data de 31.12.2009, societatea a înregistrat pe costuri suma de .X. lei, reprezentând valoarea bunurilor casate din gestiunea PHF, respectiv piese propuse spre casare urmare deprecierei morale și fizice a acestora, în baza avizelor de casare întocmite și aprobate de comisia de casare. În temeiul art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.6 alin.(9) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Față de **taxa pe valoarea adăugată dedusă de S.C. .X. S.R.L.** pentru perioada 01.09.2007-31.05.2011, în sumă totală de .X. lei, declarată prin deconturile de TVA și evidențiată în contabilitate și în jurnalele de cumpărări, echipa de inspecție fiscală a stabilit o **diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care societatea nu are drept de deducere**, urmare constatării următoarelor deficiențe:

a) Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de S.C. .X. S.A. sub denumirea "*dezvoltare proiect .X.*", fără însă să prezinte, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documente justificative din care să rezulte în ce a constat prestarea de servicii în cauză, respectiv documente din care să reiasă executarea efectivă a serviciilor, încalcând astfel prevederile art.145 alin.(2), art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.2 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind aprobarea

Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

b) În perioada verificată 01.09.2007-31.05.2011, S.C. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de S.C. .X. S.A. sub denumirea *“contribuție la amortizarea utilajelor la furnizori”*.

În contractul de prestări de servicii nr..X./2005 încheiat între S.C. .X. S.A., în calitate de prestator, și S.C. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, la art.1 - *“Obiectul contractului”*, pct.1.6. - *“Contribuție la amortizarea utilajelor aflate în locație la furnizori”* prestarea de serviciu este definită *“locația de utilaje la furnizori pentru piese consumate de către .X.”*.

În fapt, așa cum rezultă și din explicațiile date de împuternicitul legal al societății, prestația reprezintă recuperarea de la S.C. .X. S.R.L. a cotei din cheltuielile cu amortizarea pentru utilajele necesare realizării de piese specifice producției de .X., utilaje care sunt proprietatea S.C. .X. S.A. și sunt date spre folosință, cu titlu gratuit, la dispoziția furnizorilor de piese. Pentru această prestație, S.C. .X. S.A. percepe un tarif stabilit în Euro/tip de reper achiziționat de S.C. .X. S.R.L. de al furnizori, tarif ce reprezintă cotă parte din amortizarea unitară pe piesă.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea a prezentat acte adiționale la contractul de prestări servicii nr. .X./2005 în care sunt stabilite nivelul tarifelor percepute de S.C. .X. S.A., iar pentru justificarea sumelor facturate de S.C. .X. S.A., S.C. .X. S.R.L. a prezentat situații anexate facturilor cu tarifele percepute pe fiecare reper, exprimate în Euro/tip reper, respectiv total cost în funcție de numărul de reperi furnizate de producători.

Din analiza anexelor la contractul de prestări servicii nr..X./2005, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru această categorie de prestații este perceput un tarif stabilit în Euro/tip de reper achiziționat de la furnizori, tarif pentru care nu sunt prezentate în contract sau anexe niciun element de calcul care a stat la baza determinării acestuia.

Echipa de inspecție fiscală menționează că, în urma solicitării de date suplimentare privind determinarea acestui tarif, s-a precizat verbal faptul că acest tarif reprezintă cotă parte din amortizarea unitară pe piesă la care S.C. .X. S.A. adăuga o cotă de beneficiu de 2,5%, în contractul de prestări servicii nefiind menționate aceste elemente.

Având în vedere faptul că, din contractul de prestări servicii nr..X./2005, echipa de inspecție fiscală nu a putut stabili relația dintre cele

trei părți implicate în această operațiune, respectiv S.C. .X. S.A., în calitate de proprietar al utilajelor și echipamentelor, furnizorul de piese și repere auto și S.C. .X. S.R.L., în calitate de cumpărător de piese și repere auto de la acești furnizori, a solicitat prezentarea de documente suplimentare, precum și prezentarea contractelor de furnizare piese încheiate între S.C. .X. S.R.L. și furnizorii de piese, a documentelor pe care le deține contribuabilul, relevante în ceea ce privește prețurile de furnizare piese negociate cu aceștia și eventualele facilități de preț negociate.

Urmare acestei solicitări, societatea a prezentat *“Contractul de licență de fabricație, asamblare și vânzare a vehiculului”* din data de 25.07.2006, respectiv contractul cu aceeași denumire din data de 26.02.2010, încheiate între S.C. .X. (.X.) și S.C. .X. S.A. (.X.), prin care .X. concede către .X. o licență de fabricație, de asamblare și de vânzare a vehiculelor .X. și .X., și care la art.2 definește noțiunea de *“piese .X.”* ca fiind *“piesele și componentele, cât și piesele locale fabricate și asamblate de .X. și/sau de către furnizorii săi și livrate către .X. S.R.L., filială deținută 100% de .X. și la .X. și filialele sale.”*, iar la art.3 lit.e) prevede *“Dreptul neexclusiv de a vinde piese .X. sau de a autoriza furnizorii să vândă piese locale destinate pieselor .X. către .X. S.R.L.”*

Totodată, societatea a prezentat, spre exemplificare, documentul nedatat cu denumirea *“Condiții generale care reglementează împrumutul de folosință utilaje specifice proprietatea .X.”* (anexa nr.24), încheiat între S.C. .X. S.A. (.X.) și S.C. .X. S.R.L. (furnizor), urmare căruia .X. pune la dispoziția furnizorului utilaje specifice .X. pentru a putea să înceapă fabricarea pieselor comandate de .X., iar, potrivit art.2, .X. comandă piese în numele ei și al societăților aparținând grupului .X. din România, la fabricarea cărora contribuie utilajele împrumutate cu titlu gratuit, furnizorul putând folosi utilajele .X. și pentru nevoile terților sau fabricarea pieselor destinate vânzării către comercianții cu amănuntul în condițiile art.5.1. din înscris.

Întrucât, din analiza documentelor prezentate, a rezultat faptul că agentul economic nu deține contracte cu furnizorii - contractul cadru de furnizare piese este încheiat între S.C. .X. S.A. și furnizorii de piese -, echipa de inspecție fiscală a solicitat documente din care să rezulte în ce bază furnizorii livrează/facturează piese către S.C. .X. S.R.L. În acest sens, societatea a prezentat, spre exemplificare, un număr de două documente, editate în limba franceză, cu explicația că acestea reprezintă comenzi emise de către S.C. .X. S.R.L. lansate către furnizorii de piese.

Din analiza acestor documente, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt emise de .X. .X. către .X. și .X., și nu de către S.C. .X. S.R.L.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, între cele trei părți implicate în această operațiune, nu sunt încheiate contracte, pentru a putea cuantifica avantajul obținut de S.C. .X. S.R.L., faptul că S.C. .X. S.R.L. nu negociază cu furnizorii tarifele practicate, respectiv eventualele facilități de preț aferente reperelor și pieselor achiziționate, nu lansează comenzi, ci S.C. .X. S.A. și .X..

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că părțile implicate direct în operațiunea de punere la dispoziție gratuită a utilajelor în schimbul fabricării pieselor de referință .X. sunt: S.C. .X. S.A., deținătorul de licență de fabricare, și furnizorii de piese, astfel că între veniturile realizate de S.C. .X. S.R.L. din vânzarea de piese și reperi achiziționate de la diverși furnizori și amortizarea aferentă utilajelor puse la dispoziția furnizorilor respectivi în mod gratuit de S.C. .X. S.A. nu se poate stabili nicio legătură cuantificabilă, nu rezultă avantajul obținut de S.C. .X. S.R.L. din achiziționarea pieselor de la diverși furnizori ca urmare a punerii la dispoziție de utilaje aflate în proprietatea S.C. .X. S.A.

Totodată, având în vedere prevederile art.126 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că determinabilitatea serviciilor facturate de S.C. .X. S.A. către S.C. .X. S.R.L. denumite "*contribuție la amortizarea utilajelor aflate în locație la furnizori*" nu rezultă din contractul de prestări servicii nr..X./2005, respectiv pct.1.6. din contract, și nici din contractul de licență de fabricație, întrucât prestatorul de servicii S.C. .X. S.A. nu se "*angajează*" să furnizeze aceste servicii în mod direct către S.C. .X. S.R.L.

Mai mult, organele de inspecție fiscală precizează că, din documentele analizate, nu rezultă existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută, pentru ca aceasta să fie impozabilă conform prevederilor pct.2 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că operațiunile facturate de S.C. .X. S.A. sub denumirea "*contribuție la amortizarea utilajelor la furnizori*" nu se regăsesc definite în prestările de servicii prevăzute la art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că, din analiza documentelor prezentate pentru aceste servicii, nu se poate stabili care este natura serviciilor prestate de S.C. .X. S.A. întrucât deși obiectul contractului este "*prestare de servicii*", din datele furnizate de contribuabil privind modul de determinare a acestui tarif, rezultă că în fapt este vorba

de recuperare de cheltuieli cu amortizarea utilajelor la care S.C. .X. S.A. adaugă și o cotă de beneficiu.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de S.C. .X. S.A. sub denumirea “*contribuție la amortizarea utilajelor la furnizori*”.

Față de **taxa pe valoarea adăugată colectată de S.C. .X. S.R.L.** pentru perioada 01.09.2007-31.05.2011, în sumă totală de .X. lei, declarată prin deconturile de TVA și evidențiată în contabilitate și în jurnalele de vânzări, echipa de inspecție fiscală a stabilit o **diferență suplimentară de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei**, întrucât pentru un număr de 3 (trei) operațiuni de export neconfirmate, potrivit situației transmise de către Autoritatea Națională a Vămirilor, societatea nu justifică scutirea de taxă prevăzută la art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu documentele prevăzute la art.2 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de **taxa pe valoarea adăugată dedusă de S.C. .X. S.R.L.** (fosta S.C. .X. S.R.L.) pentru perioada 01.09.2007-31.05.2011, în sumă totală de .X. lei, declarată prin deconturile de TVA și evidențiată în contabilitate și în jurnalele de cumpărări, echipa de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.145 alin. (1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(5) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată **în sumă de .X. lei** înscrisă în factura nr..X./2008 reprezentând “*Prestări servicii Direcție Generală*” întrucât aceasta nu a făcut dovada prestării efective a vreunui serviciu, nu a demonstrat că “*serviciile*” au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Față de **taxa pe valoarea adăugată colectată de S.C. .X. S.R.L.** (fosta S.C. .X. S.R.L.) pentru perioada 01.09.2007-31.05.2011, în sumă totală de .X. lei, declarată prin deconturile de TVA și evidențiată în contabilitate și în jurnalele de vânzări, echipa de inspecție fiscală a stabilit o **diferență suplimentară de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei**, urmare constatării următoarelor deficiențe:

a) În baza contractului de import și distribuție din data de 30.06.2001, S.C. .X. S.R.L. (importator) a achiziționat autoturisme de la .X.. (constructor). În ceea ce privește garanția, contractul prevede:

- la art.14, *“importatorul va oferi clienților săi o garanție împotriva defectelor de fabricație și de montaj”*, pe o perioadă de 18 luni de la data livrării către client;

- potrivit art.14.2., totalitatea cheltuielilor de garanție va fi suportată de .X., iar *“rambursarea cheltuielilor de garanție de către .X. către importator se va face în condițiile prezentate în Anexa III la contract”*;

- potrivit Anexei III, *“rambursarea garanției de către .X. (.X.) importatorului (.X.) se va face în condițiile următoare: [...] Piesele de schimb înlocuite cu titlu de garanție vor fi rambursate la prețul de cost din magazinul importatorului [...] Rambursarea costului manoperei utilizate pentru înlocuirea sau repararea pieselor cu titlu de garanție se va face pe baza timpului forfetar pe operație definit de .X. înmulțit cu prețul de cost mediu pe ora [...] acest preț de cost pe oră va fi menționat în mod obligatoriu în fiecare Act Adițional Anual. [...] Reclamațiile vor fi transmise lunar de către importator societății .X. sau entității pe care .X. o va desemna, pe suport magnetic și în conformitate cu un format de înregistrare definit de .X.. Reclamațiile vor trebui să ajungă la societatea .X. sau la entitatea menționată mai sus, cel mai târziu la 60 de zile de la data reparației în cauză, în caz contrar nu va fi luată în considerare. Cererile acceptate de .X. vor fi rambursate importatorului cel mai târziu după 80 de zile de la data primirii. Această rambursare se va face în contul importatorului pe care societatea .X. îl are în registrele sale.”*

Organele de inspecție fiscală precizează că actele adiționale anuale cu privire la Anexa III nu au fost prezentate de societate.

Prin actul adițional nr..X./2010 la contractul încheiat între cei doi parteneri, la art.2, care se referă la pct.14.2. din contractul de import și distribuție din data de 30.06.2001, se menționează că *“importatorul va fi direct responsabil de aplicarea garanției în teritoriu “ și “costurile de garanție vor fi suportate de importator”*, precum și faptul că *“rambursarea costurilor de garanție către importator sunt suportate de .X.. conform anexei nr.III la contract.”*, iar la art.3 se precizează că prevederile stipulate în actul adițional cu privire la suportarea costurilor de garanție de către importator vor intra în vigoare retroactiv începând cu data de 01.01.2003.

Pentru distribuția și service-ul autovehiculelor importate, S.C. .X. S.R.L. a încheiat diverse contracte cu societăți comerciale de pe teritoriul național, iar pentru serviciile de reparații efectuate în perioada de garanție, societățile reparatoare agreeate întocmesc facturi către S.C. .X. S.R.L., aceasta evidențiind și raportând taxa pe valoarea adăugată deductibilă.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.129 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că reparatorul agreat nu poate factura aceste servicii în perioada de garanție către cumpărătorul final al autovehiculului, contravaloarea acestor servicii fiind recuperată pe bază de facturi de la S.C. .X. S.R.L., precum și faptul că potrivit Carnetului de garanție transmis către utilizatorul final, garanția comercială este acordată de constructor pe o perioadă de 3 ani, iar *“defecțiunile apărute în perioada de garanție comercială la vehicul [...] constatate ca atare în unitățile service autorizate .X. și recunoscute de către constructor ca fiindu-i imputabile [...]”*.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru serviciile de reparații auto efectuate în perioada de garanție, societățile reparatoare agreate întocmesc facturi către S.C. .X. S.R.L., aceasta înregistrând în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, fără însă a emite facturi (refacturare) către constructorul .X. (.X.), în care să fie menționate contravaloarea serviciilor prestate și taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă, deși în contractul de import și distribuție încheiat în data de 30.06.2001 este stipulat că *“totalitatea cheltuielilor de garanție va fi suportată de .X.”*, iar *“rambursarea cheltuielilor de garanție de către .X. către importator se va face în condițiile prezentate în Aneza III la contract”*.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că S.C. .X. S.R.L. ar fi trebuit să refactureze cu TVA contravaloarea reparațiilor efectuate în perioada de garanție către constructorul din .X., operațiunile fiind impozabile în România.

Astfel, având în vedere cele constatate, respectiv faptul că S.C. .X. S.R.L. nu a refacturat contravaloarea cheltuielilor cu reparațiile efectuate în perioada de garanție către .X. și ținând cont de faptul că Actul adițional nr..X./2010 produce efecte numai pe viitor, conform principiilor generale de drept civil, iar tranzacțiile economice efectuate se supun regimului fiscal în vigoare la data de efectuării acestora, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru autovehiculele marca .X., în sumă de .X. lei aferentă perioadei septembrie 2007 - decembrie 2009.

În ceea ce privește marca .X., organele de inspecție fiscală au constatat că în vederea comercializării acesteia pe teritoriul României, a fost întocmit, la contractul de import și distribuție din data de 30.06.2001, Actul adițional f.n. redactat la data de 27.02.2007, în care la art.II se

prevede că *“Părțile sunt de acord ca, oriunde dispozițiile Contractului se referă la vehiculele marca .X., se înțelege vehiculele marcile .X. și .X..”*, iar la art.III că *“Prezentul act adițional este parte integrantă din Contract și intră în vigoare retroactiv la 25.07.2003.”*

Având în vedere cele menționate anterior, prevederile stipulate în Actul adițional nr..X./2010 la Contractul de import și distribuție din 30.06.2001, precum și faptul că S.C. .X. S.R.L. nu a refacturat cu TVA contravaloarea reparațiilor efectuate în perioada de garanție către .X. International, operațiunile fiind impozabile în România, conform art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru mărcile .X., în sumă de .X. lei aferentă perioadei septembrie 2007 - decembrie 2009.

Echipa de inspecție fiscală menționează că, în ceea ce privește aplicarea retroactivă a prevederilor Actului adițional nr..X./2010 la Contractul de import și distribuție din data de 30.06.2001, Direcția generală .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./2012, a comunicat că, potrivit principiilor generale de drept civil, acest act adițional produce efecte numai pe viitor, tranzacțiile economice efectuate de către cei doi parteneri se supun regimului fiscal în vigoare la data efectuării acestora, iar, în ceea ce privește tratamentul TVA aplicabil reparațiilor efectuate în perioada de garanție pentru autovehiculele achiziționate de la .X. .X., prin adresa nr..X./2013, Direcția .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, a comunicat că acestea reprezintă lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale, locul prestării de servicii fiind considerat locul unde serviciile sunt efectiv prestate, în conformitate cu art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) În perioada mai 2008-noiembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a refacturat contravaloarea reparațiilor efectuate de către societățile reparatoare către transportator, fără însă a colecta taxa pe valoarea adăugată, fapt pentru care, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată în cuantum de .X. lei.

c) Pentru serviciile prestate în perioada post garanție, societățile reparatoare emit facturi către S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.), care la rândul său le refacturează clienților finali. Întrucât S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.), care acționa ca un comisionar, nu a refacturat operațiunile în aceeași perioadă în care a fost emisă factura inițială, în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1)

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada octombrie 2009-mai 2011 majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Totodată, pentru debitul stabilit suplimentar de plată, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat de la data de 25.02.2007 până la data de 30.06.2013 majorări/dobânzi de întârziere în sumă totală de .X. lei, iar, în conformitate cu prevederile art.120¹ alin.(1) și alin.(3) din același act normativ, au calculat penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi în soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care societatea nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, urmare inspecției fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată efectuată la S.C. .X. S.A., reprezentant al grupului fiscal unic constituit în scopuri de TVA pentru perioada 01.09.2007-31.05.2011, care a avut drept obiectiv soluționarea cu control ulterior a decontului de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare nr..X./2011, aferent perioadei 01.01.2007-31.05.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată, la nivelul grupului fiscal, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală, având în vedere deficiențele constatate, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, și anume:

- pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor reprezentând “amenajare atelier sudură Presate .X.” și aferentă lucrărilor de construcții montaj reprezentând “amenajare hală Presate .X.”, dedusă

de S.C. .X. S.A. în luna septembrie 2007, respectiv în luna octombrie 2007, cu încălcarea prevederilor art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr..X./2009 reprezentând “prest. serv.expați cf.contr.”, dedusă de S.C. .X. S.A. în luna decembrie 2009 cu încălcarea prevederilor art.145 alin.(2) și art.125¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă de S.C. .X. S.R.L., aferentă serviciilor facturate de S.C. .X. S.A. sub denumirea “*dezvoltare proiect .X.*”, pentru care societatea nu a prezentat, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documente justificative din care să rezulte în ce a constatat prestarea de servicii în cauză, respectiv documente din care să reiasă executarea efectivă a serviciilor, fiind încălcate astfel prevederile art.145 alin.(2), art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.2 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă de S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.) în baza facturii nr..X./2008 reprezentând “*Prestări servicii Direcție Generală*”, pentru care societatea nu a făcut dovada prestării efective a vreunui serviciu, respectiv nu a demonstrat că “*serviciile*” au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, având în vedere următoarele deficiențe constatate:

- în lunile martie, mai și iunie 2010, precum și în lunile februarie, martie, aprilie și mai 2011, S.C. .X. S.A. a declarat livrări intracomunitare în sumă totală de .X. lei către operatorii intracomunitari: .X., .X. și .X., codurile de TVA ale operatorilor, înscrise în facturile de livrare, fiind inactive în perioada indicată, fapt pentru care, în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a stabilit că livrările în cauză nu reprezintă operațiuni scutite cu drept de deducere;

- S.C. .X. S.A. nu a justificat cu documente operațiunile de export neconfirmate având ca obiect piese auto, în sumă de .X. Euro,

efectuate în lunile iunie, iulie și septembrie 2010, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a stabilit că aceste operațiuni nu sunt scutite de taxă, potrivit art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- S.C. .X. S.R.L. a înregistrat direct pe cheltuieli, pe bază de note contabile, diferențele între cantitățile scriptice și cele fizice rezultate în urma operațiunii de inventariere a bunurilor de natura stocurilor aferentă anului 2008 și, respectiv, anului 2009, fapt pentru care, în temeiul art.128 alin.(4) lit.d) și alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a stabilit că bunurile constatate lipsă în gestiune în urma operațiunii de inventariere sunt asimilate livrărilor de bunuri, pentru care societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată;

- la data de 31.12.2009, în baza avizelor de casare întocmite și aprobate de comisia de casare, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în costuri valoarea bunurilor casate din gestiunea PHF, respectiv piese propuse spre casare urmare deprecierei morale și fizice a acestora, echipa de inspecție fiscală stabilind că societatea datorează taxa pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.6 alin.(9) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru un număr de 3 (trei) operațiuni de export neconfirmate, S.C. .X. S.R.L. nu a justificat scutirea de taxă prevăzută la art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu documentele prevăzute la art.2 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- în perioada mai 2008-noiembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a refacturat contravaloarea reparațiilor efectuate de către societățile reparatoare către transportator, fără însă a colecta taxa pe valoarea adăugată, conform prevederilor art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.) nu a refacturat în aceeași perioadă fiscală serviciile prestate în perioada post garanție de societățile reparatoare, fapt pentru care, în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale art.119 alin.(1) și art.120

alin.(1) și alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat pentru perioada octombrie 2009-mai 2011 majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Societatea a înțeles să conteste Decizia de impunere nr..X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, fără însă a motiva contestația în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei, respectiv fără a prezenta argumente de fapt și de drept cu privire la obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată în sarcina sa prin acest titlu de creanță și fără să depună vreun document justificativ.

În drept, art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:
c) motivele de fapt și de drept;
d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“Contestația poate fi respinsă ca:
b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, colectată suplimentar de către echipa de inspecție fiscală, precum și majorările de întârziere în sumă de .X. lei calculate urmare refacturării cu întârziere a unor tranzacții, având în vedere constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală, prezentate detaliat în situația de fapt, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în

susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Mai mult, se reține că S.C. .X. S.A., prin contestația formulată, precizează că toate constatările punctuale cuprinse în decizia de impunere, raportul de inspecție fiscală și procesele verbale de control încheiate în cauză, altele decât cele menționate la Cap.II, pct.1-4 din contestație, nu fac obiectul contestației pe fondul lor (existența faptei), ci doar sub aspectul modului de calcul al debitelor și obligațiilor accesorii aferente, aspect tratat la Cap.III lit.F din prezenta decizie, ceea ce reprezintă o recunoaștere a situație de fapt și de drept constatată și impusă de către echipa de inspecție fiscală.

Așadar, se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorările de întârziere în sumă de .X. lei, societatea nu a înțeles să-și argumenteze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a combătut, pe bază de documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile legale, constatările echipei de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

potrivit cărora: *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, având în vedere cele reținute 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 acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X./X./X., 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, faptul că societatea, deși se îndreaptă cu contestația împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorările de întârziere în sumă de .X. lei nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, și întrucât *„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”*, conform prevederilor pct.2.5. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei.**

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă operațiunile efectuate de S.C. .X. S.A. constând în punerea la dispoziția unor terțe persoane juridice dispozitive de echipamente/utilaje, cu titlu gratuit, în scopul producerii de către acestea a pieselor necesare producției de autoturisme din gamele .X. și .X., reprezintă operațiuni asimilate prestării de servicii cu plată, pentru care se colectează taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, urmare verificării perioadei 01.01.2007-31.05.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a comandat și achiziționat de la diverși furnizori echipamente/utilaje, pe care le-a pus la dispoziție fără plată unor terțe persoane juridice în scopul producerii de către acestea a pieselor necesare producției de autoturisme din gama .X. și .X. (contracte de tooling), pe întreaga perioadă de exploatare, dispozitivele de echipamente/utilaje rămânând în proprietatea S.C. .X. S.A., fiind înregistrate în activele societății conform documentelor de achiziție și a celor de punere în funcțiune și amortizate de către S.C. .X. S.A.

Totodată, potrivit documentelor de achiziție prezentate pentru aceste bunuri, organele de inspecție fiscală au constatat că în general furnizorul de utilaje este și furnizorul de componente auto fabricate cu aceste utilaje, iar în conformitate cu clauzele din comenzile de fabricație, respectiv art.5 pct.5.1, utilajele rămân în continuare la dispoziția furnizorilor în vederea utilizării lor pentru execuția comenzilor de piese destinate pentru societate sau afiliații săi.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în comenzile de fabricație a utilajelor emise către furnizori sunt menționate condițiile de livrare, potrivit cărora utilajele specifice comandate rămân la dispoziția furnizorului respectiv, fiind utilizate exclusiv pentru fabricarea de piese ce vor fi livrate către S.C. .X. S.A., în baza acestor comenzi fiind emise facturile de utilaje și întocmit *Procesul verbal de recepție* între S.C. .X. S.A. și furnizor, în cadrul căruia se precizează faptul că utilajele sunt proprietatea S.C. .X. S.A. și rămân la dispoziția furnizorului pentru fabricarea de piese.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat că utilajele sunt achiziționate de S.C. .X. S.A. și înregistrate în patrimoniu ca imobilizări corporale, dar sunt utilizate efectiv în procesul de fabricație de către furnizorii în cauză, bunurile fiind deci exploatate în scopul obținerii de venituri de către fiecare dintre furnizorii respectivi, venituri din fabricarea și livrarea pieselor și componentelor auto către clientul S.C. .X. S.A., fapt ce constituie o activitate economică desfășurată de către aceștia, astfel cum

este definită la art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, piesele și componentele fiind achiziționate de S.C. .X. S.A. de la acești furnizori, în mod normal, cu plată.

Totodată, echipa de inspecție fiscală, având în vedere și prevederile stipulate la art.125¹ alin.(1) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a constatat că, în speță, aceste bunuri ce fac parte din activele S.C. .X. S.A. sunt puse la dispoziția altor persoane în vederea utilizării lor de către acestea, iar exploatarea de către furnizorii de piese și componente auto a bunurilor în cauză pentru desfășurarea activității lor economice, respectiv de fabricare a acestor piese și componente auto, este efectuată în mod gratuit, fără plată, întrucât S.C. .X. S.A. nu percepe plată pentru această punere la dispoziție a bunurilor ce fac parte din activele sale, rezultatul punerii la dispoziție al acestor utilaje fiind acela că furnizorul produce acele piese auto pe care i le vinde S.C. .X. S.A.

Având în vedere cele expuse mai sus, precum și relația de cauzalitate dintre prestatorul de servicii și client, în sensul că prestatorul S.C. .X. S.A. aduce prin această operațiune un "*avantaj clientului*", serviciile fiind determinabile prin aceea că S.C. .X. S.A. se "*angajează*" să furnizeze aceste servicii direct către clienții respectivi (furnizorii de piese), adică să le pună direct la dispoziția acestora utilajele necesare activității lor de fabricare piese specifice, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile stipulate la pct.2 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că operațiunea de punere de către S.C. .X. S.A. a utilajelor și echipamentelor proprietatea sa la dispoziția altor persoane (furnizorii de piese) pentru a fi utilizate de aceștia reprezintă o prestare de servicii.

Totodată, având în vedere că:

- această operațiune de punere la dispoziție gratuită de utilaje nu este diferită ca și conținut economic de închirierea acestora, scopul în sine fiind ca utilajul respectiv să fie utilizat de altă persoană;

- faptul că persoana căreia îi sunt puse la dispoziție în mod gratuit utilajele le folosește exclusiv sau nu pentru a produce bunuri în beneficiul celui care i-a pus aceste utilaje la dispoziție nu este de natură să modifice tratamentul fiscal aplicabil acestei operațiuni, potrivit naturii și conținutului economic efectiv;

- dacă utilajele ar fi fost închiriate cu TVA, societatea care le închiria ar fi facturat cel puțin amortizarea utilajelor respective către

beneficiar, iar beneficiarul ar fi dedus taxa pe valoarea adăugată pentru chiria acestor utilaje, majorându-și costul prestării de servicii cu valoarea chiriei;

- prin această punere la dispoziție gratuită, practic se scurtcircuitează operațiunile realizate, proprietarul utilajelor deducând taxa pe valoarea adăugată pentru achiziția acestora deși nu le utilizează în folosul activității economice conform art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în timp ce prestatorul de servicii colectează taxă pe valoarea adăugată la o bază impozabilă redusă, deoarece nu înregistrează cheltuieli cu utilajele,

organele de inspecție fiscală au constatat că situația în cauză generează operațiuni asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată, astfel cum sunt prevăzute la art.129 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunile derulate de S.C. .X. S.A. cu furnizorii săi, respectiv punerea la dispoziție a utilajelor proprietatea sa pentru a fi utilizate de către aceștia, reprezintă operațiuni impozabile în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, pentru care societatea avea obligația, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă bazei de impozitare constituită, în speță, din costurile cu amortizarea aferentă acestor utilaje, corespunzător utilizării lor de către furnizorii de piese auto în procesul propriu de fabricație a acestora.

Astfel, potrivit listei privind bunurile ce fac parte din activele S.C. .X. S.A. care au fost puse la dispoziția furnizorilor pentru a fi utilizate de către aceștia în procesul de fabricație al pieselor și componentelor auto, și având în vedere costurile cu amortizarea aferentă acestor utilaje inclusă în costurile de exploatare, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, aferentă bazei de impozitare în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au precizat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 că în sensul celor constatate a fost și răspunsul formulat de Direcția .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./2013, urmare memoriului S.C. .X. S.A. prin care a solicitat discutarea unor probleme cu care se confruntă în prezent operatorii din industria auto.

În drept, potrivit art.129 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2010:

“(4) Sunt asimilate prestările de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) 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;”

Astfel, în conformitate cu aceste prevederi legale, se reține că utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile 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, este asimilată unei prestări de servicii efectuate cu plată.

Începând cu data de 01.01.2011, respectiv în perioada verificată 01.01.2011-31.05.2011, prevederile stipulate la art.129 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost modificate, în sensul că:

“(4) Sunt asimilate prestările de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea bunurilor 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;”

Prin urmare, se reține că, potrivit acestor prevederi legale, este asimilată unei prestări de servicii efectuate cu plată, utilizarea bunurilor 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, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial.

Totodată, se reține că, potrivit legislației fiscale privind taxa pe valoarea adăugată, operațiunile asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă având obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă, baza de impozitare pentru prestările de servicii efectuate în interiorul țării, în speță pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4) din Codul fiscal, fiind constituită din *“suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii”*, în conformitate cu prevederile stipulate la art.137 alin.(1) lit.d) din din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 și prezentate detaliat în situația de fapt în cauză, se reține că S.C. .X. S.A. a comandat și achiziționat echipamente/utilaje, pe care, în calitate de proprietar, le-a pus la dispoziție, fără plată, unor terțe persoane juridice în scopul producerii de către acestea a pieselor necesare producției de autoturisme din gamele .X. și .X., echipamentele/ utilajele rămânând în proprietatea S.C. .X. S.A. pe toată perioada de exploatare, fiind înregistrate în contabilitate și amortizate integral de către aceasta. Această situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, este confirmată de altfel și de către societatea contestatară.

Totodată, se reține că operațiunea care a făcut obiectul impunerii în cauză a reprezentat-o punerea la dispoziție de echipamente/utilaje, cu titlu gratuit, în vederea producției de piese auto.

Raportat la situația de fapt descrisă succint mai sus se reține că societatea, prin contestația formulată, susține că în mod incorect organele de inspecție fiscală au calificat relația economică dintre S.C. .X. S.A. și furnizorii săi ca o prestare de servicii cu plată, care s-ar încadra în ipoteza prevăzută de art.129 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, întrucât art.26 alin.(1) lit.a) din Directiva TVA 2006/112/CE, transpus în legislația română prin art.129 alin.4) lit.a) din Codul fiscal, asimilează unei prestări de servicii cu plată doar utilizarea bunurilor/activelor proprii pentru alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice a cedentului.

Față de acest argument al contestatarii, se reține că, potrivit legislației fiscale naționale, în speță art.129 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2010, este asimilată prestării de servicii efectuate cu plată *utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile 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, fără însă să existe vreo condiționare a aplicabilității acestei prevederi de utilizarea bunurilor/activelor proprii pentru alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice a cedentului.*

Prin urmare, operațiunile efectuate în această perioadă de S.C. .X. S.A., constând în punerea la dispoziția unor terțe persoane juridice de echipamente/utilaje, fără plată, în scopul producerii de către acestea a pieselor necesare producției de autoturisme din gamele .X. și .X., se circumscriu prevederilor art.129 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, reprezentând

așadar operațiuni asimilate prestării de servicii cu plată, pentru care S.C. .X. S.A. avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată.

Totodată, chiar și în contextul modificării, începând cu data de 01.01.2011, a prevederilor art.129 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, referitoare la punerea la dispoziție cu titlu gratuit a unor active, când legiuitorul a impus colectarea taxei pe valoarea adăugată doar în situația în care utilizarea activelor este pentru alte scopuri decât desfășurarea activității economice a persoanei impozabile, S.C. .X. S.A. avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor în speță efectuate în perioada 01.01.2011-31.05.2011, întrucât punerea la dispoziție gratuită de utilaje nu diferă ca și conținut economic de închirierea acestora, scopul în sine fiind utilizarea de altă persoană a utilajului respectiv.

Astfel, faptul că persoana căreia îi sunt puse la dispoziție în mod gratuit utilajele le folosește exclusiv sau nu pentru a produce bunuri în beneficiul celui care i-a pus aceste utilaje la dispoziție nu este de natură să modifice tratamentul fiscal al acestei operațiuni.

Mai mult, pentru înțelegerea tratamentului fiscal aplicabil în speță, având în vedere similitudinea acestei operațiuni cu cea de închiriere, organul de soluționare reține că în situația în care utilajele ar fi fost închiriate cu TVA, societatea care le închiria ar fi facturat cel puțin amortizarea utilajelor respective către beneficiar, care și-ar fi dedus taxa pe valoarea adăugată pentru chiria utilajelor dar și-ar fi majorat și costul prestării de servicii/livrării de bunuri cu valoarea chiriei, prin urmare, ar fi colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate/bunurilor livrate într-un quantum mai mare, consecință a majorării bazei impozabile.

Cu alte cuvinte, prin această punere la dispoziție cu titlu gratuit proprietarul utilajelor deduce taxa pe valoarea adăugată pentru achiziția acestora, în timp ce prestatorul de servicii/furnizorul de bunuri colectează taxa pe valoarea adăugată la o bază impozabilă redusă, întrucât nu înregistrează cheltuieli cu chiria utilajelor.

În concret, furnizorii la dispoziția cărora sunt puse cu titlu gratuit echipamentele/utilajele în cauză produc și comercializează către S.C. .X. S.A. și/sau afiliații săi piese la un preț mai mic și, pe cale de consecință colectează taxă pe valoarea adăugată într-un quantum mai mic, întrucât fie nu înregistrează costuri pe care le-ar genera în mod normal amortizarea utilajelor dacă acestea ar fi fost în proprietatea lor, fie nu înregistrează cheltuieli cu chiria utilajelor.

Prin urmare, în lumina celor explicitate mai sus, susținerea societății potrivit căreia acest mod de lucru aduce beneficii ambelor părți,

fără însă a diminua în vreun fel impozitele și taxele destinate bugetului de stat, nu este fondată.

În ceea ce privește invocarea de către contestatară a prevederilor art.26 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și a studiului comparativ realizat de firma de audit .X. între diverse state membre UE reprezentative pentru industria auto, care relevă faptul că acest model de business (denumit generic *contract de tooling*) este aplicat cu succes în Uniunea Europeană, nefiind întâlnite probleme de ordin fiscal, menționăm că directivele emise la nivel comunitar nu se aplică direct, fiind transpuse în legislația națională a fiecărui stat membru, or prevederile directivei invocate au fost transpuse în legislația fiscală națională la Titlul VI – Taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, în ceea ce privește invocarea de către societate a jurisprudenței Curții Europene de Justiție în aplicarea și interpretarea textului art.26 alin.(1) lit.a) din Directiva TVA 2006/112/CE, precizăm că Jurisprudența Curții Europene de Justiție poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, astfel că, până la amendarea legislației naționale citate în speță, aceasta prevalează în soluționarea cauzei, în acest sens fiind și punctul de vedere al Direcției .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat pentru o speță similară prin adresa nr..X./2012.

Mai mult, se reține că, potrivit art.9 alin.(3) din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil care prevede: *„Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecății”*, coroborat cu art.10 din același act normativ potrivit căruia: *„Legile care derogă de la o dispoziție generală [...] se aplică numai în cazurile expres și limitativ prevăzute de lege”*, o anumită interpretare a legii de către instanță nu poate fi aplicată prin analogie și în alte spețe.

Prin urmare, alegația contestatarei nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a cauzei.

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, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată, taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă operațiunile efectuate de S.C. .X. S.A. constând în punerea la dispoziția unor terțe persoane juridice de echipamente/utilaje, cu titlu gratuit, în scopul producerii de către acestea a pieselor necesare producției de

autoturisme din gamele .X. și .X., fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei.**

C. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. S.R.L. drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de S.C. .X. S.A. sub denumirea “*contribuție la amortizarea utilajelor la furnizori*”, pe considerentul că, deși în contractul de prestări servicii încheiat în cauză această contribuție este definită ca “*locația de utilaje la furnizori pentru piese consumate de către .X.*”, nu au putut stabili natura serviciilor prestate de S.C. .X. S.A., în condițiile în care, pentru punerea de către S.C. .X. S.A. la dispoziția furnizorilor, cu titlu gratuit, de echipamente/utilaje în scopul producerii de către acești furnizori a pieselor necesare producției de autoturisme, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată întrucât această operațiune reprezintă o prestare de servicii care nu diferă ca și conținut economic de închiriere.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.09.2007-31.05.2011, S.C. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de S.C. .X. S.A. sub denumirea “*contribuție la amortizarea utilajelor la furnizori*”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că la baza acestor operațiuni a stat contractul de prestări de servicii nr..X./2005 încheiat între S.C. .X. S.A., în calitate de prestator, și S.C. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, în care la art.1 - “*Obiectul contractului*”, pct.1.6. - “*Contribuție la amortizarea utilajelor aflate în locație la furnizori*” prestarea de serviciu este definită ca “*locația de utilaje la furnizori pentru piese consumate de către .X.*”.

Echipele de inspecție fiscală, având în vedere și explicațiile date de împuternicitul legal al societății, a constatat că, în fapt, prestația reprezintă recuperarea de la S.C. .X. S.R.L. a cotei din cheltuielile cu amortizarea pentru utilajele necesare realizării de piese specifice producției de .X., utilaje care sunt proprietatea S.C. .X. S.A. și sunt date spre folosință, cu titlu gratuit, la dispoziția furnizorilor de piese, pentru această prestație, S.C. .X. S.A. percepând un tarif stabilit în Euro/tip de reper achiziționat de S.C. .X. S.R.L. de la furnizori, tarif ce reprezintă cotă parte din amortizarea unitară pe piesă.

Pentru aceste operațiuni, societatea a prezentat acte adiționale la contractul de prestări servicii nr..X./2005, în care sunt stabilite nivelul tarifelor percepute de S.C. .X. S.A., iar pentru justificarea sumelor facturate de S.C. .X. S.A., S.C. .X. S.R.L. a prezentat situații anexate facturilor cu tarifele percepute pe fiecare reper, exprimate în Euro/tip reper, respectiv total cost în funcție de numărul de repere furnizate de producători, însă, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru acest tarif, în contract sau anexe, nu este prezentat niciun element de calcul care a stat la baza determinării acestuia.

Echipele de inspecție fiscală menționează că, în urma solicitării de date suplimentare privind determinarea acestui tarif, s-a precizat verbal faptul că acesta reprezintă cotă parte din amortizarea unitară pe piesă la care S.C. .X. S.A. adăuga o cotă de beneficiu de 2,5%, în contractul de prestări servicii nefiind menționate aceste elemente.

Totodată, echipa de inspecție fiscală precizează că societatea, urmare solicitării, a prezentat următoarele documente:

- *“Contractul de licență de fabricație, asamblare și vânzare a vehiculului”* din data de 25.07.2006 și contractul cu aceeași denumire din data de 26.02.2010, încheiate între S.C. .X. (.X.) și S.C. .X. S.A. (.X.), prin care .X. concede către .X. o licență de fabricație, de asamblare și de vânzare a vehiculelor .X. și .X., și care la art.2 definește noțiunea de *“piese .X.”* ca fiind *“piesele și componentele, cât și piesele locale fabricate și asamblate de .X. și/sau de către furnizorii săi și livrate către .X. S.R.L., filială deținută 100% de .X.. și la .X.. și filialele sale.”*, iar la art.3 lit.e) prevede *“Dreptul neexclusiv de a vinde piese .X. sau de a autoriza furnizorii să vândă piese locale destinate pieselor .X. către .X. S.R.L.”*;

- cu titlu de exemplu, documentul nedatat cu denumirea *“Condiții generale care reglementează împrumutul de folosință utilaje specifice proprietatea .X.”* (anexa nr.24), încheiat între S.C. .X. S.A. (.X.) și S.C. .X. S.R.L. (furnizor), urmare căruia .X. pune la dispoziția furnizorului utilaje specifice .X. pentru a putea să înceapă fabricarea pieselor

comandate de .X., iar, potrivit art.2, .X. comandă piese în numele ei și al societăților aparținând grupului .X. din România, la fabricarea cărora contribuie utilajele împrumutate cu titlu gratuit, furnizorul putând folosi utilajele .X. și pentru nevoile terților sau fabricarea pieselor destinate vânzării către comercianții cu amănuntul în condițiile art.5.1. din înscris;

- tot cu titlu de exemplu, un număr de două documente, editate în limba franceză, cu explicația că acestea reprezintă comenzi emise de către S.C. .X. S.R.L. lansate către furnizorii de piese, însă, din analiza acestora, a rezultat faptul că sunt emise de .X. către .X. și .X., și nu de către S.C. .X. S.R.L.

Urmare analizării documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- între cele trei părți implicate în această operațiune, respectiv S.C. .X. S.A., în calitate de proprietar al utilajelor și echipamentelor, furnizorul de piese și repere auto și S.C. .X. S.R.L., în calitate de cumpărător de piese și repere auto de la acești furnizori, nu sunt încheiate contracte pentru a putea cuantifica avantajul obținut de S.C. .X. S.R.L.;

- S.C. .X. S.R.L. nu negociază cu furnizorii tarifele practicate, respectiv eventualele facilități de preț aferente reperelor și pieselor achiziționate și nici nu lansează comenzi, acestea fiind realizate de S.C. .X. S.A. și .X.;

- părțile implicate direct în operațiunea de punere la dispoziție gratuită a utilajelor în schimbul fabricării pieselor de referință .X. sunt: S.C. .X. S.A. - deținătorul de licență de fabricare - și furnizorii de piese, astfel că între veniturile realizate de S.C. .X. S.R.L. din vânzarea de piese și repere achiziționate de la diverși furnizori și amortizarea aferentă utilajelor puse la dispoziția furnizorilor respectivi în mod gratuit de S.C. .X. S.A. nu se poate stabili nicio legătură cuantificabilă;

- nu rezultă avantajul obținut de S.C. .X. S.R.L. din achiziționarea pieselor de la diverși furnizori ca urmare a punerii la dispoziție de utilaje aflate în proprietatea S.C. .X. S.A.;

- în conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, determinabilitatea serviciilor facturate de S.C. .X. S.A. către S.C. .X. S.R.L. denumite "*contribuție la amortizarea utilajelor aflate în locație la furnizori*" nu rezultă din contractul de prestări servicii nr..X./2005, respectiv pct.1.6. din contract, și nici din contractul de licență de fabricație, întrucât prestatorul de servicii S.C. .X. S.A. nu se "*angajează*" să furnizeze aceste servicii în mod direct către S.C. .X. S.R.L.;

- nu rezultă existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută, pentru ca aceasta să fie impozabilă conform prevederilor pct.2 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- operațiunile facturate de S.C. .X. S.A. sub denumirea "*contribuție la amortizarea utilajelor la furnizori*" nu se regăsesc definite în prestațiile de servicii prevăzute la art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu se poate stabili care este natura serviciilor prestate de S.C. .X. S.A. întrucât deși obiectul contractului este "*prestare de servicii*", din datele furnizate de contribuabil privind modul de determinare a acestui tarif, rezultă că în fapt este vorba de recuperare de cheltuieli cu amortizarea utilajelor la care S.C. .X. S.A. adaugă și o cotă de beneficiu, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de S.C. .X. S.A. sub denumirea "*contribuție la amortizarea utilajelor la furnizori*".

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, contestatara susține că în contractul de prestări servicii nr..X./2005 părțile au convenit ca amortizarea aferentă pieselor .X. cumpărate (în exclusivitate) de S.C. .X. S.R.L. pentru a realiza aceste colecții, să fie transferată prin facturare de la S.C. .X. S.A. la S.C. .X. S.R.L. pentru ca aceasta din urmă să poată construi costul complet al produselor pe care le realizează și le vinde către S.C. .X., aceste costuri cu amortizarea devenind parte componentă a prețului de vânzare a bunurilor realizate și vândute de S.C. .X. S.R.L.

În drept, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a), în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

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

a) operațiuni taxabile;"

iar potrivit prevederilor art.125¹ alin.(1) pct.1 din același act normativ:

“1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada 01.01.2007-31.12.2009, prevede:

“(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

Prevederi similare sunt stipulate la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în perioada 01.01.2010-31.05.2011.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții - aceasta să obțină sau să urmeze să obțină un serviciu/acesteia să i se presteze sau să urmeze să i se presteze un serviciu - care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unui serviciu trebuie să facă dovada achiziționării acestuia în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestării serviciului în beneficiul său, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, având în vedere cele de mai sus, învederăm prevederile stipulate la art.129 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, și invocate de societate în susținerea contestației, potrivit cărora :

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

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, se reține că **orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri se consideră prestare de servicii.**

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, prezentate detaliat în situația de fapt în cauză, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. S.R.L. drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de S.C. .X. S.A. sub denumirea *“contribuție la amortizarea utilajelor la furnizori”* pe considerentul că nu au putut stabili natura serviciilor prestate de S.C. .X. S.A.

Se reține că, în acest sens, organele de inspecție fiscală au motivat faptul că, deși în contractul de prestări servicii nr.X /01.01.2005 această contribuție este definită ca *“locația de utilaje la furnizori pentru piese consumate de către .X.”*, prestația reprezintă recuperarea de către S.C. .X. S.A. de la S.C. .X. S.R.L. a cotei din cheltuielile cu amortizarea pentru utilajele necesare realizării de piese specifice producției de .X., utilaje care sunt proprietatea S.C. .X. S.A. și sunt date spre folosință, cu titlu gratuit, la dispoziția furnizorilor de piese.

Prin urmare, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că operațiunea impusă în speță, respectiv *“Contribuție la amortizarea utilajelor aflate în locație la furnizor”*, este, în fapt, consecința unei alte operațiuni, și anume punerea de către S.C. .X. S.A. la dispoziția furnizorilor de piese de utilaje, cu titlu gratuit, utilaje care sunt proprietatea S.C. .X. S.A. și pentru care aceasta înregistrează amortizare.

Cu alte cuvinte, cele două operațiuni se află în relație de cauzalitate, respectiv relație cauză-efect. Astfel, facturarea *“Contribuției la*

amortizarea utilajelor aflate în locație la furnizor” este efectul punerii gratuite la dispoziția furnizorilor de utilaje, utilaje pentru care S.C. .X. S.A., în calitate de proprietar, înregistrează amortizare.

Or, operațiunea *cauză* care a generat în speță *efectul*, a făcut obiectul unei alte impuneri a organelor de inspecție fiscală, contestată de către societate și tratată la Cap.III lit.B din prezenta decizie, și anume pentru operațiunile efectuate de S.C. .X. S.A. constând în punerea la dispoziția unor terțe persoane juridice - furnizorii - de echipamente/utilaje, cu titlu gratuit, în scopul producerii de către acestea a pieselor necesare producției de autoturisme din gamele .X. și .X., organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste operațiuni sunt asimilate prestării de servicii cu plată, pentru care S.C. .X. S.A. avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată.

Se reține că la baza stabilirii tratamentului fiscal aplicabil din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată operațiunii de punere la dispoziție gratuită de utilaje, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele considerente, expuse, de altfel, și de către Direcția .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice în punctul de vedere exprimat în speță prin adresa nr..X./2013:

- operațiunea de punere la dispoziție gratuită de utilaje nu este diferită ca și conținut economic de închirierea acestora, scopul în sine fiind ca utilajul respectiv să fie utilizat de altă persoană;

- faptul că persoana căreia îi sunt puse la dispoziție în mod gratuit utilajele le folosește exclusiv sau nu pentru a produce bunuri în beneficiul celui care i-a pus aceste utilaje la dispoziție nu este de natură să modifice tratamentul fiscal aplicabil acestei operațiuni, potrivit naturii și conținutului economic efectiv;

- dacă utilajele ar fi fost închiriate cu TVA, societatea care le închiria ar fi facturat cel puțin amortizarea utilajelor respective către beneficiar, iar beneficiarul ar fi dedus taxa pe valoarea adăugată pentru chiria acestor utilaje, majorându-și costul prestării de servicii cu valoarea chiriei;

- prin această punere la dispoziție gratuită, practic se scurtcircuitează operațiunile realizate, proprietarul utilajelor deducând taxa pe valoarea adăugată pentru achiziția acestora deși nu le utilizează în folosul activității economice conform art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în timp ce prestatorul de servicii colectează taxă pe valoarea adăugată la o bază impozabilă redusă, deoarece nu înregistrează cheltuieli cu utilajele.

Așadar, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de către S.C. .X. S.A. constând în

punerea la dispoziție gratuită de utilaje - operațiunea *cauză* - nu diferă ca și conținut economic de închiriere, fiind aplicat, potrivit naturii și conținutului economic efectiv, același tratament fiscal, în speță, stabilind că operațiunea este taxabilă, nu rezultă motivul/motivele pentru care echipa de inspecție fiscală nu a putut stabili natura serviciilor prestate de S.C. .X. S.A. și facturate sub denumirea "*contribuție la amortizarea utilajelor la furnizori*" - operațiune *efect*.

Totodată, se reține că societatea, prin contestația formulată, precizează că prin această operațiune a acordat facilitatea/dreptul S.C. .X. S.R.L. de a achiziționa piesele de care are nevoie pentru realizarea activității sale, piese care sunt realizate cu utilajele S.C. .X. S.A. la un preț mai mic, aspect neanalizat de organele de inspecție fiscală.

Mai mult, potrivit documentelor anexate la dosarul contestației, se reține că pentru operațiunea *cauză* - punerea la dispoziție gratuită de utilaje - organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă unei baze impozabile constituită din costurile cu amortizarea aferentă acestor utilaje, corespunzător utilizării lor de către furnizorii de piese auto în procesul propriu de fabricație a acestora, și anume baza de impozitare suplimentară a fost stabilită ca diferență între amortizarea totală inclusă în costuri în perioada verificată, aferentă utilajelor proprietatea S.C. .X. S.A. puse la dispoziția furnizorilor de piese, și contravaloarea costurilor de amortizare aferentă utilajelor puse la dispoziția furnizorilor pentru care S.C. .X. S.A. a refacturat aceste costuri și a colectat taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, urmare acestei modalități de calcul, rezultă că organele de inspecție fiscală au ținut cont de faptul că S.C. .X. S.A. a refacturat o parte din costurile de amortizare aferente utilajelor puse la dispoziția furnizorilor și a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă, însă nu au acordat S.C. .X. S.R.L. dreptul de deducere corelativ urmare faptului că nu au putut stabili natura serviciilor prestate de S.C. .X. S.A., or, așa cum s-reținut mai sus, nu rezultă motivul/motivele pentru care echipa de inspecție fiscală a precizat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că nu a putut stabili natura serviciilor în cauză.

În plus, având în vedere considerentele organelor de inspecție fiscală potrivit cărora "*dacă utilajele ar fi fost închiriate cu TVA, societatea care le închiria ar fi facturat cel puțin amortizarea utilajelor respective către beneficiar*", iar "*beneficiarul ar fi dedus TVA pentru chiria acestor utilaje, dar și-ar fi majorat costul prestării de servicii cu valoarea chiriei.*", se reține că, în speță, S.C. .X. S.A. a facturat către S.C. .X. S.R.L. sub denumirea "*contribuție la amortizarea utilajelor la furnizori*", cota parte din cheltuielile

cu amortizarea unitară pe piesă pentru utilajele necesare realizării de piese specifice, la care a adăugat și o cotă de beneficiu de 2,5%.

Se reține că deși S.C. .X. S.A. a facturat direct către S.C. .X. S.R.L. cota parte din cheltuielile cu amortizarea unitară pe piesă pentru utilajele necesare realizării de piese specifice, organele de inspecție trebuiau să țină cont/să dea valoare propriilor constatări și impuneri, potrivit cărora operațiunea de punere la dispoziție gratuită de utilaje nu este diferită ca și conținut economic de închirierea acestora și că această operațiune este asimilată prestării de servicii cu plată, pentru care S.C. .X. S.A. avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată.

Prin urmare, organul de soluționare reține că echipa de inspecție fiscală a tratat diferențiat aceeași operațiune prin prisma art.126 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu normele metodologice de aplicare ale acestui articol.

Mai mult, echipa de inspecție fiscală avea obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, întrucât potrivit celor susținute de contestatară, costurile cu amortizarea aferentă pieselor .X. cumpărate (în exclusivitate) de S.C. .X. S.R.L. pentru a realiza aceste colecții, transferate prin facturare de S.C. .X. S.A., devin parte componentă a prețului de vânzare a bunurilor realizate și vândute de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X..

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, ci s-au limitat la constatări fără să analizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv relația de cauzalitate dintre cele două operațiuni, faptul că aceste operațiuni au fost tratate de către organele de inspecție fiscală în mod diferit, în contradicție cu propriile constatări din cuprinsul actului de control, ținând cont de prevederile legale aplicabile în materie anterior enunțate, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act

administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

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

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și aceeași obligație bugetară care a făcut obiectul actului administrativ fiscal desființat și să emită, dacă este cazul o nouă decizie de impunere pentru eventualele diferențe de taxă pe valoarea adăugată stabilite.

La reanalizarea cauzei, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și argumentele contestatarii referitoare la faptul că *„prestarea realizată de .X. pentru .X. o reprezintă facilitatea (dreptul acordat lui .X.) de a achiziționa piesele de care are nevoie pentru realizarea activității sale, piese care sunt realizate cu utilajele .X., în schimbul sumei egale cu c/v amortizării aferente plus o marjă. [...] aceste costuri cu amortizarea devin pentru .X. parte componentă a prețului de vânzare a bunurilor realizate și vândute de el.”* prin raportare la prevederile normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale.

D. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă, în perioada septembrie 2007 - decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. (fostă .X.S.A., fostă .X. S.R.L.) avea obligația să refactureze către .X. și .X. International contravaloarea reparațiilor efectuate de diverse societăți reparatoare din România în perioada de garanție pentru vehiculele mărcile .X. și .X., în condițiile în care actul adițional nr.X din data de 01.01.2010 la contractul de import și distribuție încheiat în data de

30.06.2001, prin care au fost aduse modificări cu caracter retroactiv, începând cu data de 01.01.2003, cu privire la responsabilitatea garanției, produce efecte numai pentru viitor.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L., în calitate de importator, a achiziționat de la .X. din .X., în calitate de constructor, vehicule marca .X., în baza contractului de import și distribuție din data de 30.06.2001, din analiza acestui contract, rezultând următoarele:

- conform art.14.1., *“importatorul va oferi clienților săi o garanție împotriva defectelor de fabricație și de montaj [...]”, pe o perioadă de 18 luni de la data livrării către client;*

- potrivit art.14.2., *totalitatea cheltuielilor de garanție va fi suportată de .X., iar “rambursarea cheltuielilor de garanție de către .X. către importator se va face în condițiile prezentate în Aneza III la contract”;*

- potrivit Anexei III, *“rambursarea garanției de către .X. (.X.) importatorului (.X.) se va face în condițiile următoare: [...] Piesele de schimb înlocuite cu titlu de garanție vor fi rambursate la prețul de cost din magazinul importatorului [...] Rambursarea costului manoperei utilizate pentru înlocuirea sau repararea pieselor cu titlu de garanție se va face pe baza timpului forfetar pe operație definit de .X. înmulțit cu prețul de cost mediu pe ora [...] acest preț de cost pe oră va fi menționat în mod obligatoriu în fiecare Act Adițional Anual. [...] Reclamațiile vor fi transmise lunar de către importator societății .X. sau entității pe care .X. o va desemna, pe suport magnetic și în conformitate cu un format de înregistrare definit de .X.. Reclamațiile vor trebui să ajungă la societatea .X. sau la entitatea menționată mai sus, cel mai târziu la 60 de zile de la data reparației în cauză, în caz contrar nu va fi luată în considerare. Cererile acceptate de .X. vor fi rambursate importatorului cel mai târziu după 80 de zile de la data primirii. Această rambursare se va face în contul importatorului pe care societatea .X. îl are în registrele sale.”*

Organele de inspecție fiscală precizează că actele adiționale anuale cu privire la Anexa III nu au fost prezentate de societate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, prin actul adițional nr..X./2010 la contractul încheiat între cei doi parteneri, la art.2, care se referă la pct.14.2. din contractul de import și distribuție din data de 30.06.2001, se menționează că *“importatorul va fi direct responsabil de aplicarea garanției în teritoriu “ și “costurile de garanție vor fi suportate de importator”, precum și faptul că “rambursarea costurilor de garanție către importator sunt suportate de .X. conform anexei nr.III la contract.”*, iar

la art.3 se precizează că prevederile stipulate în actul adițional cu privire la suportarea costurilor de garanție de către importator vor intra în vigoare retroactiv începând cu data de 01.01.2003.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru distribuția și service-ul autovehiculelor importate, S.C. .X. S.R.L. a încheiat diverse contracte cu societăți comerciale de pe teritoriul național.

În conformitate cu prevederile art.129 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că reparatorul agreat nu poate factura aceste servicii în perioada de garanție către cumpărătorul final al autovehiculului, contravaloarea acestora fiind recuperată pe bază de facturi de la S.C. .X. S.R.L., iar potrivit Carnetului de garanție transmis către utilizatorul final, garanția comercială este acordată de constructor pe o perioadă de 3 ani, precum și faptul că *“defecțiunile apărute în perioada de garanție comercială la vehicul [...] constatate ca atare în unitățile service autorizate .X. și recunoscute de către constructor ca fiindu-i imputabile [...]”*.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru serviciile de reparații auto efectuate în perioada de garanție, societățile reparatoare agreate au întocmit facturi către S.C. .X. S.R.L., aceasta înregistrând în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, fără însă a emite către constructorul .X. facturi în care să fie menționate contravaloarea serviciilor prestate și taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă, deși contractul de import și distribuție încheiat în data de 30.06.2001 stipula că *“totalitatea cheltuielilor de garanție va fi suportată de .X.”*, iar *“rambursarea cheltuielilor de garanție de către .X. către importator se va face în condițiile prezentate în Aneza III la contract”*.

Având în vedere prevederile art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. ar fi trebuit să refactureze cu TVA contravaloarea reparațiilor efectuate în perioada de garanție către constructorul din .X., operațiunile fiind impozabile în România.

Astfel, având în vedere cele constatate, respectiv faptul că S.C. .X. S.R.L. nu a refacturat contravaloarea cheltuielilor cu reparațiile efectuate în perioada de garanție către .X. și ținând cont de faptul că Actul adițional nr..X./2010 produce efecte numai pe viitor, conform principiilor generale de drept civil, iar tranzacțiile economice efectuate se supun regimului fiscal în vigoare la data efectuării acestora, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru mărcile

.X., în sumă de .X. lei aferentă perioadei septembrie 2007 - decembrie 2009.

În ceea ce privește vehiculele marca .X., organele de inspecție fiscală au constatat că în vederea comercializării acestora pe teritoriul României, a fost întocmit, la contractul de import și distribuție din data de 30.06.2001, Actul adițional f.n. redactat la data de 27.02.2007, în care la art.II se prevede că *“Părțile sunt de acord ca, oriunde dispozițiile Contractului se referă la vehiculele marca .X., se înțelege vehiculele marcile .X. și .X..”*, iar la art.III că *“Prezentul act adițional este parte integrantă din Contract și intră în vigoare retroactiv la 25.07.2003.”*

Având în vedere cele menționate anterior, prevederile stipulate în Actul adițional nr..X./2010 la Contractul de import și distribuție din 30.06.2001, precum și faptul că S.C. .X. S.R.L. nu a refacturat cu TVA contravaloarea reparațiilor efectuate în perioada de garanție către .X. International, operațiunile fiind impozabile în România, conform art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru mărcile .X., în sumă de .X. lei aferentă perioadei septembrie 2007 - decembrie 2009.

Totodată, echipa de inspecție fiscală menționează că, în ceea ce privește aplicarea retroactivă a prevederilor Actului adițional nr..X./2010 la Contractul de import și distribuție din data de 30.06.2001, Direcția .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./2012, a comunicat că, potrivit principiilor generale de drept civil, acest act adițional produce efecte numai pe viitor, tranzacțiile economice efectuate de către cei doi parteneri se supun regimului fiscal în vigoare la data efectuării acestora, iar, în ceea ce privește tratamentul TVA aplicabil reparațiilor efectuate în perioada de garanție pentru autovehiculele achiziționate de la .X.. .X., prin adresa nr..X./2013, Direcția .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, a comunicat că acestea reprezintă lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale, locul prestării de servicii fiind considerat locul unde serviciile sunt efectiv prestate, în conformitate cu art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.969 din Codul civil, în vigoare la data încheierii actelor juridice, respectiv Contractul de import și distribuție din data de 30.06.2001 și Actul adițional nr..X./2010:

“Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante.”

iar potrivit art.1 din același cod:

“Legea dispune numai pentru viitor; ea n-are putere retroactivă.”

În aceeași ordine de idei, Constituția României, republicată, la art.15 alin.(2) prevede:

“(2) Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale mai favorabile.”

Totodată, vechiul Cod civil dispunea următoarele:

“Art.966 Obligația fără cauză sau fondată pe o cauză falsă, sau nelicită, nu poate avea nici un efect.

[...]

Art.968 Cauza este nelicită când este prohibită de legi, când este contrarie bunelor moravuri și ordinii publice.

[...]

Art. 970 Convențiile trebuie executate cu bună-credință.

[...]

Art. 973 Convențiile n-au efect decât între părțile contractante.”

Față de prevederile legale mai sus invocate, rezultă că, între părțile contractante, contractul are putere de lege, acesta trebuie executat cu bună-credință, iar clauzele nu pot reglementa decât ce este rezonabil ca părțile să poată prevedea.

Totodată, dispozițiile mai sus menționate reglementează limitele libertății contractuale, ordinea și morala constituind concepte specifice dreptului constituțional, ce justifică amestecul legislativ în exercițiul libertății contractuale.

Mai mult, art.973 din vechiul Cod civil consacră principiul relativității efectelor contractului, potrivit căruia contractul încheiat între părți nu poate da naștere la drepturi și obligații în favoarea, respectiv în sarcina, unei persoane care nu a participat la încheierea sa. Prin urmare, nimeni nu poate deveni creditor sau debitor printr-un contract la care nu și-a dat consimțământul.

Așadar, persoanele fizice sau juridice, care nu au participat în niciun fel la încheierea contractului, nu au calitatea de părți și față de acestea contractul nu produce niciun efect, pe cale de consecință, neputând da naștere la drepturi și obligații în favoarea sau în sarcina lor.

Cu alte cuvinte, potrivit acestui principiu de drept, actul juridic civil n-are efect decât între părțile contractante, adică produce efecte numai față de autorii săi, neputând nici să vatăme și nici să profite altor persoane.

Având în vedere pe de o parte constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, iar pe de altă parte susținerile societății contestatare, precum și documentele anexate în cauză la dosarul contestației, se reține că, pentru stabilirea tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aplicabil operațiunilor în speță, impuse de către echipa de inspecție fiscală, este necesar a fi analizate actele juridice civile încheiate în cauză, respectiv efectele pe care acestea le produc, în concret, prin prisma efectelor față de terți.

Astfel, se reține că la baza operațiunilor în speță, respectiv cu privire la suportatorul/parte contractantă căreia îi revine obligația suportării în perioada septembrie 2007-decembrie 2009 a cheltuielilor cu reparațiile efectuate de diverse societăți din România în perioada de garanție pentru vehiculele mărcile .X. și .X. achiziționate de S.C. .X. S.R.L. (fostă .X.S.A., fostă .X. S.R.L.) de la societățile .X.. și .X., au stat Contractul de import și distribuție încheiat în data de 30.06.2001 între .X.. și .X.S.A., în calitate de importator, Actul adițional din data de 27.02.2007 și Actul adițional nr.X din data de 01.01.2010.

Din analiza clauzelor referitoare la responsabilitatea garanției, stipulate la pct.14.2. din Contractul de import și distribuție încheiat în data de 30.06.2001, se reține că S.C. .X. S.R.L. (fostă .X.S.A., fostă .X. S.R.L.), în calitate de importator, asigură serviciul de garanție pentru vehiculele marca .X. care circulau în teritoriu, totalitatea cheltuielilor de garanție pe care le efectua fiind însă suportată de .X., care rambursa importatorului cheltuielile în cauză în condițiile prezentate în Anexa III la Contract.

În subsidiar, se reține că, în ceea ce privește rambursarea costului manoperei utilizate pentru înlocuirea sau repararea pieselor cu titlu de garanție, prețul de cost se menționa în mod obligatoriu în fiecare Act adițional anual, însă aceste acte nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, astfel că nu rezultă mecanismul de decontare aplicat de părțile contractante în perioada de referință.

De asemenea, se reține că prin Actul adițional din data de 27.02.2007 se prevede că oriunde dispozițiile Contractului se referă la vehicule marca .X., se înțelege vehiculele mărcile .X. și .X..

Totodată, se reține că în data de 01.01.2010, părțile contractante au încheiat Actul adițional nr.X, prin care au convenit la art.2 ca pct.14.2. din Contract să fie modificat în sensul că “[..] Importatorul va fi

*direct responsabil de aplicarea în teritoriu a garanției privind vehiculele obiect al Contractului dar și privind ansamblul vehiculelor mărcilor .X. și .X. care circulă în teritoriu. **Toate cheltuielile de garanție privind vehiculele marca .X. vor fi facturate de către Importator către .X.. Toate cheltuielile de garanție privind vehiculele marca .X. vor fi suportate de către Importator. Cheltuielile privind alte produse contractuale (Piese și Accesorii .X.) rămân în sarcina .X.. Cheltuielile de garanție în sarcina .X. vor fi rambursate Importatorului în condițiile menționate în Anexa III la prezentul Contract.***

Mai mult, se reține că, potrivit art.3 din Actul adițional nr..X./2010, părțile semnatare au convenit ca acesta să intre retroactiv în vigoare, respectiv de la data de 01 ianuarie 2003.

Așadar, dispozițiile referitoare la responsabilitatea garanției prevăzute în Contractul de import și distribuție încheiat în data de 30.06.2001, respectiv partea contractantă care are obligația suportării cheltuielilor de garanție, au fost modificate în data de 01.01.2010, prin Actul adițional nr.X la Contract, însă cu intrare în vigoare retroactiv, respectiv începând cu data de 01 ianuarie 2003.

Prin urmare, rezultă că efectele Contractului de import și distribuție încheiat în data de 30.06.2001 erau deja consumate la momentul încheierii Actul adițional nr.X din data de 01.01.2010.

Or, având în vedere dispozițiile legii civile citate și principiile de drept desprinse din interpretarea acestora, raportate la momentul încheierii actului adițional în speță, se reține că reglementarea ulterioară a unor operațiuni/activități/fapte ale căror efecte s-au consumat, încalcă principiile descrise.

În concluzie, față de cele expuse mai sus și ținând cont de principiile generale de drept civil, se reține că, deși părțile sunt obligate să ducă la îndeplinire convenția încheiată, având în vedere că din punct de vedere al legii civile convențiile au putere de lege între părțile semnatare, prin prisma efectelor pe care Actul adițional nr..X./2010 le produce față de terți, în speță, față de organul fiscal - persoană străină de actul juridic încheiat -, acesta nu poate stabili clauze cu efect retroactiv, prin care să excludă de la aplicarea unor prevederi legale având ca obiect plata de impozite și taxe anumite activități economice, ci dispune numai pentru viitor, respectiv produce efecte numai pentru viitor, activitățile economice întreprinse de părți în România supunându-se regimului fiscal în vigoare la acea dată.

Relevanța față de abordarea sub aspect juridic redată mai sus este prevalența legislației fiscale la încadrarea unei operațiuni față de

norma de drept civil și anume, conform principiului prevalenței economicului asupra juridicului, când fiscul acționează în vederea stabilirii impozitului, acesta trebuie să surprindă realitatea și nu aparența, astfel sunt impozitate toate veniturile și valorile patrimoniale indiferent dacă activitățile din care sunt obținute acestea îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale, precum și rezultatele economice ale unor acte juridice nevalabile.

Totodată, se reține că operațiunile în cauză, constând în reparații efectuate de diverse societăți agreeate din România în perioada de garanție pentru vehiculele mărcile .X. și .X. achiziționate, distribuite și vândute în România de S.C. .X. S.R.L. (fostă .X.S.A., fostă .X. S.R.L.), reprezintă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale și nu servicii de marketing, așa cum susține societatea, prin contestație formulată, în ceea ce privește vehiculele marca .X..

Astfel, având în vedere cele de mai sus, pentru stabilirea tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferent operațiunilor în speță, sunt incidente prevederile art.133 alin.(2) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 2007-2009:

“(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:

2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora. Prin excepție, se consideră că aceste servicii au loc:

- în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate;

- în România, dacă o persoană impozabilă stabilită în România exportă temporar bunuri în afara Comunității, în scopul expertizării sau pentru alte lucrări efectuate asupra acestora, și ulterior le reimportă, iar serviciile respective sunt tranzacționate altor persoane, potrivit art. 129 alin. (6);”

În conformitate cu aceste prevederi legale, în cazul serviciilor constând în lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale, locul

prestării de servicii este considerat locul unde acestea sunt prestate. Prin excepție, se consideră că aceste servicii au locul în:

- statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care acestea sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate;

- România, în cazul în care o persoană impozabilă stabilită în România exportă temporar bunuri în afara Comunității, în scopul expertizării sau pentru alte lucrări efectuate asupra acestora, și ulterior le reimportă, iar serviciile respective sunt tranzacționate altor persoane.

Astfel, având în vedere operațiunile în speță, se reține că excepțiile prevăzute de lege, mai sus citate, nu sunt aplicabile întrucât lucrările asupra bunurilor (vehiculelor) sunt efectuate în România, respectiv de societățile reparatoare agreate din România, iar aceste bunuri (vehicule) asupra cărora s-au executat lucrările de reparații au fost vândute în România, prin urmare acestea sunt impozabile în România.

Așadar, S.C. .X. S.R.L. (fostă .X.S.A., fostă .X. S.R.L.), în conformitate cu clauzele stipulate în Contractul de import și distribuție încheiat în data de 30.06.2001, avea obligația să refactureze cu TVA către .X. și .X. International contravaloarea reparațiilor efectuate de diverse societăți reparatoare din România în perioada de garanție pentru vehiculele mărcile .X. și .X. achiziționate de la aceste două societăți și, pe cale de consecință, să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, 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, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată, pentru perioada septembrie 2007-decembrie 2009, taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă operațiunilor constând în refacturarea către .X. și .X. International a contravalorii lucrărilor de reparații efectuate de diverse societăți reparatoare din România în perioada de garanție pentru vehiculele mărcile .X. și .X. achiziționate, distribuite și vândute în România de S.C. .X. S.R.L., fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei.

E. Referitor la accesoriile în sumă totală de .X. lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată:

E.1. Referitor la accesoriile în sumă totală de .X. lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată și pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept *“accesorium sequitur principale”*.

E.2. Referitor la accesoriile în sumă totală de .X. lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accesorium sequitur principale”*, iar

întrucât Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X., a fost desființată parțial în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, aceasta se va desființa și pentru suma de .X. lei cu titlu de accesorii, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

F. În ceea ce privește solicitarea contestatarii referitoare la recalcularea dobânzilor și penalităților de întârziere aferente debitului în sumă de .X. lei, motivată de faptul că pentru debitul principal (respectiv pentru partea corespunzătoare creanței de .X. lei, pentru care a solicitat restituirea sau compensarea prin adresa înregistrată la D.G.X. sub nr..X./2010) stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr..X./2013, nu poate fi obligată la plata de dobânzi deoarece bugetului de stat nu i s-a creat niciun prejudiciu al cărui echivalent să fie acoperit prin calcularea de dobânzi în condițiile art.120 din Codul de procedură fiscală, și nu poate fi sancționată nici cu calcularea de penalități de întârziere, întrucât pentru partea aferentă sumei de .X. lei nu există fapta sancționabilă, se reține că aceasta are în fapt caracterul unei cereri de acordare de dobânzi, respectiv cereri de plată a dobânzii în vederea compensării legale a accesoriilor aferente și penalităților de întârziere, obligații bugetare constatate de inspecția fiscală.

Organul de soluționare are în vedere faptul că cererile de acordare de dobânzi/de plată de dobânzi sunt date de Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr.1899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, în competența organului fiscal în administrarea căruia se află contribuabilul.

În consecință, pentru acest capăt de cerere, dosarul contestației va fi înaintat Direcției generale .X., în calitate de organ fiscal competent în administrarea S.C. .X. S.A., care urmează să comunice contribuabilului răspuns în conformitate cu prevederile legale.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1. lit.a) și lit.b) și pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei.

3. Respingerea ca nemotivată și neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

4. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,

urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și aceeași obligație bugetară care a făcut obiectul actului fiscal desființat și să emită, dacă este cazul o nouă decizie de impunere pentru eventualele diferențe de taxă pe valoarea adăugată stabilite.

5. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor privind soluționarea cererii

referitoare la acordarea de dobânzi, aceasta intrând în competența organului care administrează contribuabilul și care urmează să se pronunțe conform dispozițiilor legale incidente în materie, și transmiterea dosarului pentru soluționarea acestui capăt de cerere Direcției generale .X..

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL