

DECIZIA nr. 583/11.08. 2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
X inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 44468/29.05.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr.X /28.05.2015, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 44468/29.05.2015 cu privire la contestatia depusa de catre X, CUI X, cu sediul social in X, D-X X Germania si sediul ales in vederea comunicarii actelor de procedura in Bucuresti strada X, sector 1.

Obiectul contestatiei remisa prin posta la data de 20.05.2015, inregistrata la registratura organului fiscal sub nr X/21.05.2015 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X/16.04.2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-X/16.04.2015, comunicata sub semnatura la data de 20.04.2015 prin care s-a stabilit suplimentar si respins la rambursare TVA in suma de X lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de X din Germania.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X/16.04.2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-X/16.04.2015, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii, Activitatea de inspectie Fiscala a stabilit suplimentar TVA in suma de **X lei**.

In baza adresei nr. X/19.10.2014 emisa de catre D.G.R.F.P. Bucuresti Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti s-a emis acordul privind delegarea de competenta nr. X/27.02.2015 pentru efectuarea inspectiei fiscale partiale la societatea in cauza in vederea solutionarii decontului cu suma negativa si optiune de rambursare aferent lunii septembrie 2014, inregistrat sub. nr. Internt - X-2014/27.10.2014.

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost 01.05.2014 - 30.09.2014 si s-a efectuat la domiciliul fiscal al persoanei nerezidente care a fost reprezentata de catre reprezentantul sau fiscal in Romania, X S.R.L.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca bunurile achizitionate din care rezulta TVA solicitata la rambursare au fost puse cu titlu gratuit la dispozitia societatii furnizoare, operatiune impozabila pe teritoriul Romaniei pentru care avea obligatia colectarii TVA, motiv pentru care au respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei.

II. Prin contestatia inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, sub nr.X/21.05.2015, societatea in cauza X, solicita anulara deciziei contestate privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala prin care au respins la rambursare suma de X lei.

Societatea X, este o companie stabilita si inregistrata in scopuri de TVA in Germania si totodata este inregistrata in scopuri de TVA si in Romania, aceasta activeaza in industria

auto fiind specializata in sisteme de inchidere autovehicule. In vederea producerii acestor piese auto (i.e. incuietoare) necesita mai multe piese si echipamente care le achizitioneaza de la mai multi furnizori. Piesele au un grad ridicat de specificitate si pot fi produse doar cu ajutorul unor echipamente/matrite specifice, astfel ca societatea nerezidenta X, a achizitionat matrite specifice de la societatea X S.R.L., societate stabilita si inregistrata in scopuri de TVA in Romania.

Societatea X a emis un numar de 9 facturi in data de 23.09.2014, facturi aferente ordinelor de cumparare primite de societatea nerezidenta X, care a achizitionat de la furnizorul sau matrite specifice ce au ramas pe teritoriul Romaniei si anume la furnizor, baza impozabila a facturilor este in suma de X lei si TVA in suma de X lei.

Societatea nerezidenta sustine ca in data de 17.04.2015, in baza comenzii emise de client precum si a angajamentelor ulterioare a emis factura de livrare pentru matrite achizitionate de la societatea X, catre X, o companie stabilita si inregistrata in scopuri de TVA in Marea Britanie. Totodata mentioneaza ca matritele nu au fost transportate ci au ramas in Romania iar in calitate de furnizor si persoana obligata la plata taxei societatea in cauza a emis factura catre X pentru livrarea matritelor cu 24% TVA.

Totodata societatea contestatara sustine ca nu are obligatia de a suporta TVA in suma de X lei cum au stabilit organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala.

In sustinerea sa contestatarul invoca legislatia in materie fiscala si anume Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata (art. 6, 7, 205, 206, 207, 213), Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare privind Codul fiscal (art. 126, 129, 132, 145, 146, 147¹, 150, 155), Directiva 2006/112/CE in materie de TVA si cauzistica Curtii Europene de Justitie.

Astfel societatea nerezidenta in cauza, contesta Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-X/16.04.2015 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X/16.04.2015 si solicita anularea deciziei atacate si rambursarea efectiva a taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

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

In fapt, societatea in cauza a fost supusa unei inspectii fiscale de catre organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii, prin delegarea de competenta nr. X/27.02.2015 pentru efectuarea inspectiei fiscale partiale, in vederea solutionarii decontului cu suma negativa si optiune de rambursare aferent lunii septembrie 2014, inregistrat sub. nr. Intern - X-2014/27.10.2014, depus de catre X.

Organele fiscale in urma controlului au intocmit raportul de inspectie fiscala cu nr. F-X/16.04.2015 si Decizia de impunere nr. F-X/16.04.2015, constatand urmatoarele:

- in luna septembrie 2014 X, a comandat si achizitionat echipamente pe care in calitate de proprietar le-a pus la dispozitie fara plata, unei terte persoane juridice respectiv societatii X S.R.L., in scopul producerii de catre acesta a pieselor pentru societatea contestatara, ansamblurile de piese ramanand in proprietatea societatii nerezidente X;

- in timpul inspectiei fiscale nu a rezultat faptul ca societatea X ar fi achitat vreo suma pentru utilizarea acestor ansambluri, organele fiscale constatand ca in speta nu sunt aplicabile prevederile art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.8 alin. (2) Titlul VI din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a legii 571/2003 privind Codul Fiscal si art. 156 alin. (2) din acelasi act normativ.

Se retine ca, potrivit prevederilor art. 129 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal in forma aplicabila in perioada supusa verificarii - este asimilata unei prestari de servicii efectuate cu plata, utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite in cadrul activitatii economice a persoanei impozabile pentru a fi puse la dispozitie in vederea utilizarii in mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decat desfasurarea activitatii sale economice, daca taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial cu exceptia bunurilor a caror achizitie face obiectul limitarii la 50 % a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145¹.

Totodata, potrivit legislatiei in materie fiscala taxa pe valoare adaugata - operatiunile asimilate prestarilor de serviciu efectuate cu plata se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, persoana impozabila avand obligatia sa colecteze TVA aferenta, baza de impozitare pentru prestarile de servicii efectuate in interiorul tarii, in speta pentru operatiunile prevazute la art. 129 alin. (4) din Codul fiscal, fiind constituita din "suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabila pentru realizarea prestarii de servicii" in conformitate cu prevederile stipulate la art. 137 alin. (1) lit. d) din acelasi act normativ.

Din contestatia depusa de catre societate aceasta recunoaste faptul ca matritele ce fac obiectul prezentei contestatii nu au fost utilizate in scopul desfasurarii activitatii sale fapt demonstrat de refacturarea partiala a acestora si colectarea de TVA, avand in vedere ca matritele au ramas pe teritoriul Romaniei, factura fiind intocmita in data de 17.04.2015 (a doua zi dupa emiterea raportului de inspectie fiscala). Societatea recunoaste obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata sustinand ca matritele achizitionate au ramas la sediul furnizorului sau pentru a fi utilizate de catre acesta.

În drept, potrivit art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

a) **utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital**, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile **în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane**, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145¹;"

"Art. 130 Schimbul de bunuri sau servicii

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

Pct. 8. (2) Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte."

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

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 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada supusă verificării.

Prin urmare, odată ce și-a dedus TVA pentru achizițiile de matrițe, care ulterior au fost puse la dispoziția altor persoane, fără plată, contestatara a efectuat o operațiune asimilată operațiunilor cu plata, pentru care este obligată să colecteze TVA, potrivit prevederilor legale antecitate.

Astfel, punerea la dispoziție a matrițelor către un terț nu diferă ca și conținut economic de închirierea acestora, deoarece scopul în sine este ca aceste scule să fie utilizate de către o altă persoană. Faptul că persoana căreia îi sunt puse la dispoziție în mod gratuit matrițele le folosește exclusiv ori nu pentru a produce bunuri în beneficiul celui care i-a pus aceste matrițe la dispoziție nu este de natură să modifice tratamentul fiscal al operațiunii. Practic, prin această punere la dispoziție gratuită se scurtcircuitează operațiunile realizate prin faptul că proprietarul matrițelor (X) deduce TVA la achiziția acestora, deși nu le utilizează în folosul propriei activități economice, în timp ce furnizorul matrițelor (X S.R.L.) le utilizează în propria sa activitate de producție a pieselor auto, pe care le livrează la o bază impozabilă redusă, cu diminuarea TVA colectată în mod corespunzător, deoarece în costul pieselor livrate nu se regăsesc cheltuielile cu utilizarea matrițelor.

Se reține că în același sens s-a pronunțat într-o speță similară și Direcția de legislație în domeniul TVA din Ministerul Finanțelor Publice prin adresa nr. 422182/421813/2013.

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

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

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

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

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

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

c) **bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit, altele decât cele prevăzute la lit. a) sau b), pentru care persoana impozabilă poate face dovada că sunt strâns legate de desfășurarea activității sale economice.** În această categorie se cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție și uniforme de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Nu se încadrează în această categorie orice gratuități acordate propriilor angajați sau altor persoane, dacă nu există nicio legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt: cotele gratuite de energie electrică acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane și altele de aceeași natură.”

”7. (8) Prevederile pct. 6 alin. (9) se aplică corespunzător și pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal.”

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

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-X/16.04.2015 și prezentate detaliat în situația de fapt în cauză, se reține că societatea nerezidentă a comandat și achiziționat matrite, 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 auto pentru societatea în cauză, matritele rămânând în proprietatea furnizorului.

Prin urmare, operațiunile efectuate în această perioadă de către X, constând în punerea la dispoziția unor terțe persoane juridice de echipamente, fără plată, în scopul producerii de către acestea a pieselor necesare producției de piese pentru societatea nerezidentă, se circumscriu prevederilor art.129 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, reprezentând așadar operațiuni asimilate prestării de servicii cu plată, pentru care societatea în cauză avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată.

Totodată, chiar și în contextul 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, societatea X avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor în speță, întrucât punerea la dispoziție gratuită de matrite nu diferă ca și conținut economic de închirierea acestora, scopul în sine fiind utilizarea de altă persoană a matritelor respective.

Astfel, faptul că persoana căreia îi sunt puse la dispoziție în mod gratuit echipamentele 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.

Cu alte cuvinte, prin această punere la dispoziție cu titlu gratuit proprietarul echipamentelor 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, furnizorul la dispoziția căruia sunt puse cu titlu gratuit matritele în cauză produce și comercializează pentru societatea piese la un preț mai mic și, pe cale de consecință colectează taxă pe valoarea adăugată într-un quantum mai mic, întrucât nu înregistrează cheltuieli cu chiria utilajelor.

Invocarea de către contestatar ca ulterior inspectiei fiscale a facturat matrite catre X nu poate fi retinută în solutionarea favorabila a cauzei în condițiile în care pe de-o parte factura a fost emisa ulterior încheierii inspectiei fiscale, iar pe de alta parte nu înlatura constatările organelor fiscale cu privire la faptul ca matritele au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit societatii X pentru producerea pieselor auto.

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 operațiunilor efectuate de către X constând în punerea la dispoziția unor terțe persoane juridice de echipamente/matrite, cu titlu gratuit, în scopul producerii de către acestea de piese auto pentru societatea contestatara, 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. 2906/2014 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 către X împotriva Deciziei de impunere nr.FX X/16.04.2015 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucuresti - Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-X/16.04.2014, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiata a contestației formulata de societatea **X din Germania**, împotriva **Deciziei de impunere** privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice **nr. F-X/16.04.2015** emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-X/16.04.2015 prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoare adaugata in suma de **X lei**.

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