

DECIZIA nr. 240/2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
x, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

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

Obiectul contestatiei, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, completata prin adresa nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F – B x, comunicata in data de **27.11.2015**, emisa de DGRFPB in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – B x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma totala de x lei.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente :

Si-a inceput activitatea in Romania in anul 2014, prin achizitionarea de matrite de la diferite societati, persoane impozabile in Romania. Intrucat matritele au fost puse la dispozitia societatii in Romania, aceasta a primit facturi cu 24% TVA de la furnizori.

Ulterior, matritele achizitionate au fost puse la dispozitia furnizorilor de catre societate, fara titlu oneros, in vederea producerii de piese pentru societate. Pe toata perioada procesului de productie a pieselor, dreptul de proprietate asupra matritelor nu a fost transferat de la x la furnizor.

Piese produse cu ajutorul matritelor vor fi livrate catre contestatara si transportate din Romania in Germania sau in alte state Membre ale UE, in vederea integrarii acestora in produse finite comercializate de la x.

Organele de inspectie fiscala au procedat in mod eronat la colectarea TVA in suma de x lei, cu privire la operatiunile desfasurate in perioada 21.10.2015 - 17.11.2015, avand in vedere urmatoarele considerente:

In speta nu sunt aplicabile dispozitiile art. 128 alin 4 lit b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ci sunt aplicabile prevederile art. 128 alin 8 lit e) din acelasi act normativ potrivit carora acordarea fara titlu oneros de bunuri in scopuri legate de desfasurarea activitatii economice nu constituie o livrare de bunuri.

De asemenea, societatea invoca faptul ca, incepand cu 01.01.2016, legiuitorul a adus clarificari suplimentare in legatura cu modul in care trebuie interpretate prevederile art. 270 si 271 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, clarificari care se refera si la art. 128 si 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel ca, achizitia matritelor este considerata a fi efectuata in scopul desfasurarii activitatii economice a x care a contractat realizarea unor bunuri cu furnizorii, chiar daca aceste matrite sunt utilizate de acestia din urma. Mai mult, punerea matritelor la dispozitia furnizorilor este o prestare de servicii legata de activitatea economica a contestatarei, care a pus bunul fara titlu oneros la dispozitia furnizorilor.

Societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractele de punere la dispozitie a echipamentelor, cat si confirmarile din partea furnizorilor in care se mentioneaza ca acestea vor fi folosite de catre acestia din urma in Romania in vederea producerii de piese pentru x si fara a se mentiona un onorariu pentru asta, conform practicilor din industria auto. Astfel, societatea face dovada ca bunurilor sunt strans legate de desfasurarea activitatii sale economice.

De asemenea, pe toata durata de viata a matritelor, contestatara ramane proprietarul bunurilor.

Simpla punere la dispozitie furnizorilor, fara titlu oneros, a matritelor aflate in proprietatea sa, pentru a servi in productia produselor finite destinate comercializarii de catre x, nu este suficienta pentru a califica aceasta operatiune ca fiind o livrare de bunuri/prestare de servicii catre sine, cata vreme nu este indeplinita conditia conform careia activitatea respectiva trebuie sa fie o activitate care sa nu priveasca operatiunile sale economice, ci activitati private.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

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

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

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

În fapt, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F – B x, x din Germania, înregistrată în scopuri de TVA în România, a achizitionat, în perioada

08.04.2015 - 30.09.2015, matrite (sucle) de la furnizorii SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL, persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA in Romania, care au fost puse gratuit la dispozitia furnizorilor in vederea producerii pentru x a componentelor pentru centuri de siguranta.

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

În drept, potrivit art. 128 și art. 129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si pct. 6 (9) si 7 (6) din HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

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

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

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

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

Norme metodologice:

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

c) bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit, altele decât cele prevăzute la lit. a) sau b), pentru care persoana impozabilă poate face dovada că sunt strâns legate de desfășurarea activității sale economice. În această categorie se cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție și 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."

Codul fiscal:

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

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

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

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

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

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

Norme metodologice:

“7 (6) În sensul art. 129 alin. (4) din Codul fiscal, nu sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, precum și **prestarea de servicii în mod gratuit, pentru scopuri legate de desfășurarea activității sale economice.** Sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau serviciile prestate în mod gratuit de către persoana impozabilă pentru uzul propriu, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145¹ din Codul fiscal. De exemplu, o societate comercială care produce frigidere pe care le pune la dispoziția grădiniței de copii organizate în cadrul societății comerciale se consideră că utilizează în folosul propriu bunurile respective, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.”

Avand in vedere dispozitiile legale de mai sus, rezulta ca nu sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, precum și prestarea de servicii în mod gratuit, pentru scopuri legate de desfășurarea activității sale economice.

Prin urmare, pentru ca punerea la dispoziția altor persoane, cu titlu gratuit, a matrițelor să nu fie asimilată unei livrări cu plată, este obligatoriu necesar ca

societatea să facă dovada că acestea sunt utilizate în folosul propriei sale activități economice și nu al altor persoane impozabile.

În speță, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F – B x, x din Germania, înregistrată în scopuri de TVA în România, a achiziționat, în perioada 08.04.2015 - 30.09.2015, matrițe (scule) de la furnizorii SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL, persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, care au fost puse gratuit la dispoziția furnizorilor în vederea producerii pentru x a componentelor pentru centuri de siguranță.

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

Cu privire la cauza supusă soluționării, urmare solicitărilor DGRFPB din adresa nr. x, Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul MFP a subliniat următoarele aspecte, prin adresa nr. x:

“desi prevederile cuprinse la pct. 8 alin. 7 din HG nr. 1/2016 au intrat în vigoare la data de 13.01.2016, acestea au un rol de orientare a organului fiscal în aplicarea corectă a legislației primare, chiar și cu prilejul unor verificări care vizează perioade anterioare datei menționate”.

Prin urmare, în ceea ce privește tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil în cazul contractelor prin care o persoană impozabilă având calitatea de furnizor de bunuri/prestator de servicii, pentru realizarea unor bunuri în beneficiul altei persoane, utilizează o matriță sau alte echipamente destinate realizării comenzilor clientului său, **relevant este și exemplul nr. 4 de la pct. 8 alin 7** introdus în normele de aplicare a art. 271 alin 4 lit a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016, **art. 271 alin 4 lit a din Noul Cod fiscal fiind o preluare a art. 129 alin 4 lit a din Vechiul Cod fiscal**, potrivit căruia:

“ (...) a) dacă se face transferul de proprietate a matriței sau a echipamentelor de către furnizor/prestator către persoana cu care aceasta a contractat realizarea unor bunuri, are loc o livrare în sensul art. 270 din Codul fiscal. Achiziția acestor matrițe/echipamente este considerată a fi efectuată în scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile care a contractat realizarea unor bunuri cu furnizorul/prestatorul, chiar dacă aceste bunuri sunt utilizate de furnizorul de bunuri/prestatorul de servicii. **Punerea acestora la dispoziția furnizorului/prestatorului este o prestare de servicii legată de activitatea economică a persoanei care a pus bunul gratuit la dispoziția altei persoane, care nu este asimilată unei prestări cu plată, în măsura în care furnizorul/prestatorul utilizează bunurile pentru livrarea de bunuri/prestarea de servicii exclusiv în beneficiul persoanei care deține bunul;**

b) dacă nu se face transferul de proprietate a matriței sau a echipamentelor de către furnizor/prestator, dar furnizorul/prestatorul recuperează contravaloarea acestora de la persoana cu care aceasta a contractat realizarea unor bunuri, se consideră că recuperarea contravalorii matrițelor/echipamentelor este accesorie

operațiunii principale, respectiv livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, care urmează același regim fiscal ca și operațiunea principală.”

Tinand cont de indrumarile directiei de specialitate din MFP cu privire la cauza supusa solutionarii, organul de solutionare a contestatiei a solicitat organului fiscal emitent al actului atacat, respectiv Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti, prin adresa nr. x, reanalizarea dosarului contestatiei și completarea referatului cauzei cu propuneri de soluționare a contestației care să țină cont de punctul de vedere precizat si de toate argumentele societății contestatoare.

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

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

Avand in vedere urmatoarele considerente:

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

2. - unicul temei de drept invocat de organele de control, respectiv art. 128 alin 4 lit b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu este aplicabil in cauza supusa solutionarii, cata vreme, asa cum a retinut si directia de specialitate din MFP, punerea matritelor la dispozitia furnizorului/prestatorului este considerata o prestare de servicii legata de activitatea economica a persoanei care a pus bunul gratuit la dispozitia altei persoane, care nu este asimilata unei prestari cu plata;

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

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

5. - faptul ca nici raportul de inspectie fiscala, nici decizia de impunere atacata nu cuprind constatari proprii ale AFCN cu privire la operatiunile supuse verificarii; constatările din cuprinsul raportului de inspectie fiscala sunt incomplete si nebazate pe o analiza detaliata a documentelor puse la dispozitie in timpul controlului de catre societate, acestea facand trimitere doar la raspunsurile date de reprezentantul legal al societatii, desi potrivit OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

- art. 7 alin. (2):

"Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz."

- art. 65 alin. (2):

"Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii."

- art. 94 alin. (2):

“Inspekţia fiscală are următoarele atribuţii:

a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse (...)"

rezultă că organul de soluţionare a contestaţiei nu poate stabili dacă punerea la dispoziţie a matritelor de către x s-a efectuat în condiţii similare celor pentru care a fost dat exemplul nr. 4 lit. a) de la pct. 8 alin. (7) din Normele metodologice aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2016, motiv pentru care urmează a se aplica dispoziţiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscală, republicat, respectiv urmează a se desfiinţa Decizia de impunere privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekţia fiscală pentru persoane juridice nr. F – B x emisă de DGRFPB, prin care s-a stabilit TVA stabilită suplimentar şi respinsă la rambursare în suma totală de x lei.

În speta sunt aplicabile şi prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instrucţiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipulează:

„11.5. În situaţia în care se pronunţă o soluţie de desfiinţare totală sau parţială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiinţare.

11.6. Decizia de desfiinţare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeaşi perioadă şi acelaşi obiect al contestaţiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluţionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligaţii fiscale mai mari decât cele din actul desfiinţat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desfiinţat.”

Prin urmare, organele de inspekţie fiscală vor proceda la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cu reţinerile din prezenta decizie şi

ținând cont de îndrumările direcției de specialitate din MFP cu privire la cauza supusă soluționării.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 128 și art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 6 (9) și 7 (6) din HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 7, art. 65, art. 94, art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 11.5 - 11.7 din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014

DECIDE

Desființează Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F – B x emisă de DGRFPB, prin care s-a stabilit TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare în suma totală de x lei, urmând ca organele de inspectie fiscală să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul București.