



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrare 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. 372/2013

privind soluționarea contestației formulate de  
**SC .X. SRL din .X.**

**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din  
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.907247/23.07.2013**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X. prin adresa nr..X./2013 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.907247/23.07.2013, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, cu sediul social în Bulevardul .X. nr..X., et..X., camera .X., .X., sector .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X./X./X., având CUI RO .X..

**SC .X. SRL** contestă Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția Generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 prin care au fost stabilite obligații fiscale în sumă totală de **.X. lei** reprezentând :

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,
- dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

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, chiar și în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr..X./2013, respectiv .X.2013, și de data depunerii contestației la Direcția Generală .X., respectiv 12.07.2013, conform ștampilei Registraturii Direcției Generale .X., aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând ca în spetă sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1), 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 soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL**.

**I. Prin contestație, SC .X. SRL (fostă SC .X. SA, fostă SC .X. SRL)** precizează, referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA colectată de organele de inspecție fiscală pentru garanția aferentă autoturismelor marca .X. pentru perioada ianuarie 2007- august 2007 (la care se adaugă dobânzi și penalități de întârziere aferente), că începând cu luna iunie 2001, a importat de la .X. autovehicule marca .X., piese de schimb și accesorii, pe care apoi le-a revândut pe teritoriul României, în baza contractului de import și distribuție din data de 30.06.2001.

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., fapt pentru care toate aceste costuri pe care **SC .X. SRL** le suporta într-o primă etapă prin plata facturilor către reparatorii cu care avea încheiate contracte de service al mașinilor importate, erau facturate 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 **SC .X. SRL**.

Prin urmare, începând cu data de 1 ianuarie 2003, această înțelegere a părților a fost pusă în aplicare și **SC .X. SRL** nu a mai facturat către .X. costurile cu garanția autovehiculelor iar părțile, pentru consacrarea scriptică a acestei înțelegeri, au redactat actul adițional nr..X./2010.

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

În acest sens, în contractul de export și distribuție din aprilie 2003 încheiat între SC .X. SA și .X., în baza căruia SC .X. SA exportă în .X. autovehicule marca .X., se arată că .X. (importatorul) sau alți distribuitori subsecvenți suportă costurile legate de garanția autovehiculelor importate și nu (producătorul /exportatorul) S.C..X. S.A..

Contestatară consideră că această situație de fapt este susținută de situația contabilă și documentele prezentate echipei de inspecție fiscală.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea susține că în cauză nu poate fi vorba de retroactivitatea unui act juridic ci este vorba despre întocmirea ulterioară a documentului care materializează acordul de voință al părților de modificare a condițiilor contractuale de suportare a garanției, fapt pentru care nu avea niciun motiv legal sau contractual să factureze către .X. costurile aferente garanțiilor pentru perioada ianuarie – august 2007 și, prin urmare, nici să colecteze TVA aferentă.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA colectată de organele de inspecție fiscală pentru garanția aferentă autoturismelor marca .X. pentru perioada ianuarie 2007- august 2007 (la care se adaugă dobânzi și penalități de întârziere), contestatara menționează că începând cu luna iulie 2003, SC .X. SRL ( SC .X. SRL) a importat de la .X. autovehicule Marca .X., piese de schimb și accesorii, pe care apoi le-a revândut pe teritoriul României, în baza contractului de import și distribuție din data de 30.06.2001.

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

În calitatea sa de importator și vânzător al autovehiculelor marca .X. pe teritoriul României, SC .X. SRL avea obligația legală de a oferi clienților garanție (împotriva defectelor de fabricație și de montaj) pentru produsele comercializate.

SC .X. SRL nu a avut o relație contractuală directă cu producătorul autovehiculelor .X., astfel că nu au existat prevederi contractuale care să reglementeze modul de gestionare a diverselor cheltuieli angajate de către .X. în procesul de vânzare a autovehiculelor Marca .X. în România.

În lipsa unor astfel de prevederi contractuale, SC .X. SRL a tratat costurile generate de activitatea de comercializare a autovehiculelor .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.

Având în vedere prevederile art.133 alin.(2) lit.g) pct.4 din Codul fiscal, în forma valabilă înainte de anul 2010, potrivit căroră locul prestării pentru servicii de marketing este locul unde clientul beneficiar al serviciilor .X. este stabilit sau are un sediu fix, precum și faptul că sediul .X. nu era în România, contestatara menționează că a emis facturi către .X. pentru recuperarea costurilor fără „TVA românesc”.

Astfel, societatea susține că nu avea niciun motiv legal sau contractual să factureze către .X. cu TVA costurile mai sus menționate și prin urmare nici să colecteze TVA aferentă.

Totodată, consideră că întrucât nu avea niciun motiv legal sau contractual să factureze către partenerii de afaceri .X. și .X. costurile de desfacere, de marketing sau cele aferente garanțiilor și nici să colecteze TVA aferentă, nu se justifică determinarea de către organul de inspecție fiscală a TVA colectată suplimentar în cuantum de .X. lei și a dobânzilor/majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere în cuantum de .X. lei, motiv pentru care solicită admiterea contestației și anularea actelor care constată și dispun colectarea acestor sume.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată efectuată la **SC .X. SRL**, care a vizat perioada 01.01.2007-

31.08.2007, 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 perioada supusă verificării, societatea avea ca denumire oficială SC .X. SA.

Urmare verificării efectuate pentru perioada 01.01.2007-31.08.2007, cu privire la TVA colectată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

SC .X. SRL, CUI .X. (importator), achiziționează autoturisme de la .X. (constructor), societate cu sediul social situat în .X., .X. nr..X., în baza Contractului de import și distribuție din data de .X.2001 (anexa nr.13).

Urmare analizării contractului mai sus menționat, organele de inspecție fiscală au constatat:

- art.14 „Garanție” precizează că *„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

- art.14.2 „Obligația asumării garanției” stipulează că *„totalitatea cheltuielilor de garanție vor fi suportate de .X.”* iar *„Rambursarea cheltuielilor de garanție de către .X. către importator se face în condițiile prevăzute în Anexa III la prezentul contract”* iar conform Anexei nr.III *„Rambursarea garanției de către .X. (.X.) Importatorului”, (respectiv SC .X. SRL) „se va face în condițiile următoare:*

*Piese de schimb:*

*Piesele de schimb înlocuite cu titlu de garanție vor fi rambursate la prețul de cost din magazinul importatorului.[...]*

*Manopera:*

*Rambursare 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 pe oră [...].Acest preț de cost pe oră va fi menționat obligatoriu în fiecare Act Adițional Anual.*

*Condiții de rambursare:*

*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 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 zile de la data primirii. Această rambursare se va face în contul importatorului pe care societatea .X. îl are în registrele sale”.*

Societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale actele adiționale anuale cu privire la anexa nr.III.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 01.01.2010, SC .X. SA, în calitate de importator a încheiat cu .X., un „Act adițional nr.2 la contractul de import și distribuție semnat la 30.06.2001” prin care părțile au convenit la art.2 care se referă la pct. 14.2 din contractul de import și distribuție din data de 30.06.2001 că „*IMPORTATORUL va fi direct responsabil de aplicarea garanției în teritoriu*” și „costurile de garanție vor fi suportate de Importator”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit Actului adițional nr..X./2010 „rambursarea costurilor de garanție către importator sunt suportate de .X. conform anexei nr.III din contract” iar la art.3 din actul adițional mai sus menționat s-a stipulat că prevederile 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, SC .X. SRL a încheiat diverse contracte cu societăți comerciale de pe teritoriul național.

Din analiza contractului de reparator agreat nr..X./REN/16.12.2005, încheiat între SC .X. SRL cu SC .X. SRL (exemplu), organele de inspecție fiscală au constatat că la capitolul „Directive garanții .X.” se precizează că „Garanțiile, contractele de service, participările comerciale .X. sunt servicii oferite clienților și puse în aplicare de rețeaua .X. în contul constructorului” iar „rețeaua este responsabilă de aplicarea acestor servicii față de client în funcție de directivele constructorului”.

Totodată, s-a constatat că pentru serviciile de reparații auto efectuate în perioada de garanție, societățile reparatoare agreate întocmesc facturi către SC .X. SRL, aceasta evidențind și raportând TVA deductibilă iar în raport de prevederile art.129 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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 SC .X. SRL.

Mai mult, analizând Carnetul de garanție transmis către utilizatorul final, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că garanția comercială este acordată de constructor pe o perioadă de 3 ani și că „defecțiunile apărute în perioada de garanție comercială la vehicul, .... constatate ca atare în unitățile service autorizate .X. și recunoscute ca atare de către constructor ca fiindu-i imputabile”.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru serviciile de reparații auto efectuate în perioada de garanție, societățile reparatoare agreate întocmesc facturi către SC .X. SRL, aceasta înregistrând în evidența contabilă TVA deductibilă, fără însă a emite facturi (refacturare) către constructorul .X. (.X.), în care să fie

menționate contravaloarea serviciilor prestate și TVA colectată aferentă, deși în Contractul de import și distribuție încheiat în data de 30.06.2001, la art.14.2 „Obligația asigurării garanției”, 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 Anexa III la contract”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, SC .X. SRL ar fi trebuit să refactureze, cu TVA, contravaloarea reparațiilor efectuate în perioada de garanție către .X., constructorul din .X., operațiunile fiind impozabile în România în conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ținând cont de faptul că Actul adițional nr..X./01.01.2010, conform principiilor de drept civil, produce efecte numai pentru viitor, iar tranzacțiile economice efectuate se supun regimului fiscal în vigoare la data efectuării acestora și luând în considerare faptul că SC .X. SRL nu a refacturat contravaloarea cheltuielilor cu reparațiile, în perioada de garanție (efectuate de reparatorii agreați) către .X., organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată, pentru mărcile .X., aferentă perioadei ianuarie 2007 –august 2007 (anexa nr.17).

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

Urmare analizării Actului adițional mai sus menționat, organele de inspecție fiscală au constatat :

- la art. I s-a stipulat „ definitia termenului „vehicule” menționat la art.1 din Contract se modifică și va avea următorul conținut : „Vehicule desemnează vehicule individuale noi și vehicule noi utilitare mici marcele .X. și .X....”

- la art. III s-a stipulat „Prezentul act aditional este parte integrantă din Contract și intră în vigoare retroactiv la 25.07.2013”.

- la pct.14.2 din actul adițional se stipulează:”Toate cheltuielile de garanție privind vehiculele marca .X. vor fi facturate de către importator (SC .X. SRL) către .X. ”,

- potrivit art.nr.3, „prezentul act aditional face parte integrantă din Contract și va intra în vigoare retroactiv de la 01.01.2003”.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că Anexa nr.III cu privire la „Rambursarea garanției”, parte integrantă din contractul de import și distribuție, nu a suferit modificări prin niciun act aditional, astfel, „condițiile de rambursare a garanției de către .X. Importatorului...” rămânând în vigoare de la data semnării contractului, respectiv 30.06.2001, până în prezent.

În concluzie, serviciile de reparații auto efectuate în perioada de garanție, pentru vehiculele marca .X., ar fi trebuit să fie refacturate către .X., așa cum este stipulat la art.2, cu privire la pct.14.2. Responsabilitatea garanției din actul adițional nr.2 la Contractul de import și distribuție.

Având în vedere cele mai sus menționate și luând în considerare faptul că SC .X. SRL nu a refacturat cu TVA contravaloarea reparațiilor, efectuate în perioada de garanție, către .X., operațiunile fiind impozabile în România 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, organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă mărcii .X., determinată pentru perioada ianuarie 2007-august 2007, (anexa nr.19).

În concluzie, urmare verificării efectuate cu privire la reparațiile efectuate în perioada de garanție, pentru mărcile .X. și .X. aferente perioadei ianuarie 2007- august 2007, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de **.X. lei**.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, au fost calculate obligații fiscale accesorii, reprezentând majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă 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:**

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă, în perioada ianuarie – august 2007, S.C. .X. S.R.L. (fostă S.C. .X. S.A., fostă S.C. .X. S.R.L.) avea obligația să refactureze către societățile producătoare .X. și .X. 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 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, respectiv partea care suportă cheltuielile de garanție, nu poate stabili, prin prisma efectelor pe care le produce față de terți, clauze cu efect retroactiv, acesta producând efecte numai pentru viitor.

**În fapt**, în baza contractului de import și distribuție din data de 30.06.2001, S.C. .X. S.R.L., în calitate de importator, a achiziționat de la .X. din .X., în calitate de constructor, vehicule marca .X..

Conform art.14.1. din contract, *“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 iar potrivit art.14.2. din contract, 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”*;

Totodată, potrivit Anexei III din contract, *“rambursarea garanției de către .X. (.X.) importatorului (.X.) se va face în condițiile următoare: [...] Piese 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 entitate 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.”*

Prin actul adițional nr..X./01.01.2010 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.”*

Totodată, la art.3 din actul adițional mai sus menționat 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. .X. S.R.L. a încheiat diverse contracte cu societăți comerciale de pe teritoriul național.



În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în conformitate cu prevederile art.129 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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 [...]”*.

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./01.01.2010 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 mărcile .X., aferentă perioadei ianuarie 2007 – august 2007.

În ceea ce privește vehiculele marca .X., 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./01.01.2010 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 imposabile 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., aferentă perioadei ianuarie 2007 – august 2007.

**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./01.01.2010:

*“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, Codul civil dispune 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 Codul 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 contestată, 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 ianuarie 2007 – august 2007 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, asigura 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.

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.2, 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. International. 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./01.01.2010, 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./01.01.2010 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 redata 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.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției generale .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, exprimat prin adresa nr..X./2012, invocat și de organele de inspecție fiscală în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013.

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 contestația formulată.

Astfel, având în vedere cele de mai sus, pentru stabilirea tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferent operațiunilor, se rețin în speță 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 ianuarie 2007-august 2007, care stipulează:

*“(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 agreeate 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 societățile producătoare .X. și .X. 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 același sens fiind și punctul de vedere al Direcției .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat, pentru speța în cauză, prin adresa nr..X./2013.

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 ianuarie 2007 – august 2007, 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. și în mod legal au stabilit accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „accessorium sequitur principale” atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Prin urmare, 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.R.L. 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 taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) 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) 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**

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția Generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 pentru suma totală de .X. lei reprezentând :**

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei,**
- dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei,**
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei.**

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

***DIRECTOR GENERAL***