

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 8 din 12.01.2011 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC**, cu sediul in, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./2010, inregistrata sub nr./2010 de catre Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Cluj cu privire la contestatia ABC (fosta AB) nr./2008, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./2008.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.di/yy.yy.yyyy, emisa de Administratia Finantelor Publice a municipiului Cluj-Napoca in baza raportului de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy si comunicata sub semnatura in data de 07.01.2008.

ABC contesta suma de **T lei** reprezentand:

- V lei TVA stabilita suplimentar;
- M lei majorari de intarziere aferente.

Prin decizia nr. 48/19.03.2008 Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Cluj a respins ca inadmisibila contestatia formulata de SC SATOR SRL cu sediul in municipiul Cluj-Napoca impotriva raportului de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy pentru suma de T lei reprezentand TVA si majorari de intarziere aferente.

In urma actiunii formulate de societate prin sentinta civila nr./13.11.2009 Tribunalul Cluj a obligat parata D.G.F.P. Cluj sa solutioneze contestatia impotriva deciziei de impunere nr. di/yy.yy.yyyy, iar dosarul cauzei a fost transmis spre solutionare D.G.F.P.M.B. cu adresa nr. 8772/30.09.2010, urmare modificarii sediului social si domiciliului fiscal al societatii in municipiul Bucuresti.

Avand in vedere sentinta civila nr./13.11.2009 a Tribunalului Cluj 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. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului Cluj-Napoca au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr./25.10.2007.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. rif/yy.yy.yyyy, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in

suma de R lei, la stabilirea TVA de plata in suma de P lei si a majorarilor de intarziere aferente in suma de S lei.

II. Prin contestatia formulata ABC contesta suma de V lei TVA stabilita suplimentar si suma de M lei majorari de intarziere aferente, sustinand urmatoarele:

Organul de control a stabilit abuziv TVA in suma de V1 lei si majorari de intarziere in suma de M1 lei pentru veniturile din inchirieri auto considerate nefacturate in anul 2007 deoarece, in lipsa clientilor externi, automobilele au fost garate pe teritoriul Italiei sau, cel mult, au fost folosite de administratori in indeplinirea obiectului de activitate al societatii.

Pentru TVA in suma de V2 lei si majorari de intarziere in suma de M2 lei, calculate la achizitia intracomunitara efectuata in luna februarie 2007 de la firma IA S.p.A din Italia, organul de control a stabilit abuziv taxa pe consideratia ca achizitia nu se justifica, desi societatea a achizitionat autoturismul marca Ferrari in vederea inchirierii.

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

ABC (fosta SC SATOR SRL) a fost inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J12/...../2005, detine codul unic de inregistrare nr. si este inregistrata ca platitoare (in scopuri) de TVA incepand cu data de 17.10.2005.

Ulterior, societatea si-a stabilit sediul social si domiciliul fiscal in Bucuresti conform Deciziei de inregistrare a sediului social si a domiciliului fiscal nr./12.09.2008 emisa de Administratia Finantelor Publice sector z, fiind inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../2008.

In urma inspectiei fiscale partiale pentru perioada 01.04.2006-30.09.2007, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/yy.yy.yyyy a fost stabilita o diferenta suplimentara de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei, la stabilirea TVA de plata in suma de P lei si a majorarilor de intarziere aferente in suma de S lei.

3.1. Referitor la TVA in suma de V1 lei si majorari de intarziere in suma de M1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA colectata pentru serviciile de punere la dispozitie, spre folosinta temporara, a unor mijloace de transport catre diversi clienti externi, in conditiile in care nu a emis facturi si nu a colectat la datele specificate in contract pentru plata chiriei.

In fapt, prin raportul nr. rif/yy.yy.yyyy ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. di/yy.yy.yyyy, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului Cluj-Napoca au constatat ca societatea nu a intocmit in integralitate facturi pentru inchirierea autoturismelor, prin nota explicativa societatea invocand faptul ca autoturismele au fost garate in Italia, iar facturarea s-a efectuat doar pentru lunile in care s-au utlizat efectiv, fara sa demonstreze acest lucru.

Dimpotriva, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe verso-ul contractului de inchiriere se specifica ca autoturismele nu pot parasi teritoriul Romaniei, contractele nu prevad facturarea in functie de km parcursi, iar din verificarile (reviziile) tehnice a rezultat ca cele 4 masini inchiriate unor persoane nerezidente italiene au inregistrat km parcursi si au fost rulate si in perioada de nefacturare.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea a inregistrat venituri din inchirierea autoturismelor nefacturate in suma totala de B lei, defalcate

astfel: B1 lei pentru perioada 01.04.2006-31.12.2006 si B2 lei cu TVA aferenta in suma de V1 lei pentru perioada 01.01.2007-30.09.2007.

Prin contestatia formulata ABC sustine ca in perioadele de nefacturare autoturismele au fost garate in Italia sau au fost folosite de administratorii societatii.

In drept, potrivit art. 133, art. 134, art. 134¹, art. 134², art. 140 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare de la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana:

"Art. 133. - (1) Locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru urmatoarele prestari de servicii, locul prestarii este considerat a fi:

[...]

g) locul unde clientul caruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu conditia ca respectivul client sa fie stabilit sau sa aiba un sediu fix in afara Comunitatii ori sa fie o persoana impozabila actionand ca atare, stabilita sau care are un sediu fix in Comunitate, dar nu in acelasi stat cu prestatorul, in cazul urmatoarelor servicii:

1. inchirierea bunurilor mobile corporale, cu exceptia mijloacelor de transport".

"Art. 134. - (1) Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) **Exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei**, chiar daca plata acestei taxe poate fi amanata.

(3) Exigibilitatea platii taxei reprezinta data la care o persoana are obligatia de a plati taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Aceasta data determina si momentul de la care se datoreaza majorari de intarziere pentru neplata taxei".

"Art. 134¹. - (1) **Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor**, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

(5) Prin derogare de la alin. (1), **faptul generator intervine:**

[...]

b) **in cazul operatiunilor de inchiriere**, leasing, concesiune si arendare de bunuri, **la data specificata in contract pentru efectuarea platii**".

"Art. 134². - (1) **Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator.

[...]"

"Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce".

"Art. 155. - (1) Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), **trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi lucratoare a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei**, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa. De asemenea, persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor incasate in legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi lucratoare a lunii urmatoare celei in care a incasat avansurile, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa.

Din dispozitiile legale precitate rezulta ca pentru inchirierile de bunuri faptul generator ia nastere la data specificata in contract pentru efectuarea platii, moment care determina si obligatia furnizorilor sau prestatorilor de a emite factura si de a colecta taxa de la beneficiari sau consumatori pentru bugetul statului. Numai in situatia in care furnizorii sau

prestatorii emit facturi sau incaseaza avansuri inainte de data la care are loc faptul generator, exigibilitatea taxei intervine la aceste date anterioare, intervenind exceptia prevazuta la art. 134² alin. (2) din Codul fiscal. Altminteri, data la care autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite plata taxei de la furnizorii/prestatorii obligati la colectarea ei este data la care loc faptul generator, conform regulii generale instituite de art. 134² alin. (1) din Codul fiscal.

Ca atare, in materia taxei pe valoarea adaugata, colectarea acesteia si emiterea facturii nu depind de momentul platii contravalorii bunurilor livrate si serviciilor prestate, ci de momentul livrarii bunurilor si al prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute anume de lege.

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca ABC a inchiriat autoturismele catre persoane nerezidente din Italia, in contractele de inchiriere specificandu-se ca autoturismele nu pot parasi teritoriul Romaniei. Astfel, societatea a inchiriat autoturismele Audi catre AW (1.800 euro), Porsche catre MW (1.800 euro) si Mini Group catre A SRL (450 euro), fara sa procedeze la facturarea inchirierilor, cel mai tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii lucratoare a lunii urmatoare celei in care este prevazuta prin contracte plata inchirierilor.

Sustinerile societatii privind nedatorarea taxei pe motiv ca autoturismele au fost garate in Italia si, in consecinta, neutilizate, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat *prin contractele incheiate chiria autoturismelor nu se stabileste in functie de utilizarea autoturismelor (km parcursi), ci in functie de detinerea acestora (chirie lunara fixa).* Or, societatea nu a adus nicio dovada ca a reziliat contractele de inchiriere, ca a reintrat in posesia autoturismelor si ca le-a garat ea insasi in Italia pana la o inchiriere ulterioara, rezultand ca, in fapt, **societatea a prestat serviciul de punere la dispozitie, spre folosinta temporara, a unor mijloace de transport catre clientii sai**, iar rularea sau nerularea autoturismelor de catre clienti nu prezinta nicio relevanta in ceea ce priveste prestarea serviciului de inchiriere mijloace de transport.

Mai mult, chiar prin contestatia formulata societatea recunoaste ca autoturismele au fost totusi utilizate de administratorii societatii, in conditiile in care aceste persoane sunt chiar chiriasii mentionati in contractele de inchiriere respective (domnul MW este administrator atat la ABC, cat si la A SRL, domnul AW este asociat ABC).

Prin urmare, in baza dispozitiilor legale anterior citate, pentru serviciile prestate autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite plata taxei pe valoarea adaugata aferenta, chiar si in situatia in care persoana impozabila nu si-a indeplinit obligatia facturarii serviciilor. Cum data la care intervine exigibilitatea TVA nu este nici data emiterii facturilor ori a incasarii serviciilor, prin neemiterea facturilor la scadentele prevazute in contractele de inchiriere societatea isi invoca propria culpa in nerespectarea dispozitiilor legale in materie fiscala si, in baza principiului de drept *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, aceste sustineri nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a cauzei. De altfel, a accepta ca este imposibila colectarea TVA in lipsa emiterii de documente fiscale, ar insemna ignorarea evidenta a prevederilor art. 155 alin. (1) din Codul fiscal referitoare la emiterea facturilor coroborate cu cele ale art. 158 alin. (1) din Codul fiscal, conform carora **"orice persoana obligata la plata taxei poarta raspunderea pentru calcularea corecta** si plata la termenul legal a taxei catre bugetul de stat".

In consecinta, contestatia ABC urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA colectata in suma de V1 lei si majorarile de intarziere in suma de M1 lei ca o masura accesorie in raport cu debitul principal, virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

3.2. Referitor la TVA in suma de V2 lei si majorari de intarziere in suma de M2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca punerea la dispozitie gratuita a unui autoturism, pentru care persoana impozabila si-a dedus taxa in momentul achizitiei este asimilata unei prestari de serviciu cu plata, pentru care exista obligatia colectarii taxei.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca ABC a achizitionat de la firma IA S.p.A. din Italia un autoturism Ferrari in valoare de C lei, cu TVA aferenta in suma de V2 lei, pentru care si-a exercitat dreptul de deducere.

Deoarece societatea nu a prezentat niciun document care sa ateste utilizarea autoturismului in folosul unor operatiuni taxabile si nu se poate stabili modul de achitare a facturii furnizorului in numele societatii, in contabilitate fiind inregistrata o nota de compensare din care reiese ca plata a fost efectuata in nume personal de administratorul MW, organele de inspectie fiscala au stabilit ca autoturismul este folosit in scop personal conform art. 129 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si au colectat TVA suplimentara in suma de V2 lei, cu majorari de intarziere aferente in suma de M2 lei.

Prin contestatia formulata ABC sustine ca autorismul Ferrari a fost achizitionat in vederea inchirierii conform unei solicitari de la un potential client si a fost transportat si inmatriculat in Romania.

In drept, conform art. 126, art. 129, art. 140 si art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare de la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana:

"Art. 126. - (1) **Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:**

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

[...]

(9) Operatiunile impozabile pot fi:

a) *operatiuni taxabile*, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;

[...]."

"Art. 129. - (4) **Sunt asimilate prestarii de servicii efectuate cu plata urmatoarele:**

a) utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, in scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica sau **pentru a fi puse la dispozitie, in vederea utilizarii in mod gratuit, altor persoane, daca taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;**

b) serviciile care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, prestate in mod gratuit pentru uzul personal al angajatilor sai sau pentru uzul altor persoane".

"Art. 137. - (1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:**

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;

b) pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (3) lit. c), compensatia aferenta;

c) pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (4) si (5), pentru transferul prevazut la art. 128 alin. (10) si pentru achizitiile intracomunitare considerate ca fiind cu plata si prevazute la art. 130¹ alin. (2) si (3), pretul de cumparare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, in absenta unor astfel de preturi de cumparare, pretul de cost, stabilit la data livrarii. In cazul in care bunurile reprezinta active corporale fixe, baza de impozitare se stabileste conform procedurii stabilite prin norme;

d) pentru operatiunile prevazute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabila pentru realizarea prestarii de servicii;

e) in cazul schimbului prevazut la art. 130 si, in general, atunci cand plata se face partial ori integral in natura sau atunci cand valoarea platii pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilita de parti sau nu poate fi usor stabilita, baza de impozitare se considera

ca fiind valoarea normala pentru respectiva livrare/prestare. Este considerata ca valoare normala a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumparator, care se afla in stadiul de comercializare unde este efectuata operatiunea, trebuie sa plateasca unui furnizor/prestator independent in interiorul tarii, in momentul in care se realizeaza operatiunea, in conditii de concurenta, pentru a obtine acelasi bun/serviciu".

"Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce".

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...]".

Din actele sus-citate rezulta ca punerea la dispozitia altor persoane a unor bunuri si/sau servicii, pentru a fi utilizate cu titlu gratuit este considerata, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, ca o operatiune asimilata prestarilor de servicii cu plata, in masura in care pentru bunurile/serviciile in cauza taxa aferenta intrarilor a fost dedusa total sau partial.

In speta, organele de inspectie fiscala au constatat ca ABC a achizitionat un autoturism Ferrari, pentru care si-a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta, fara sa aduca nicio dovada ca autoturismul a fost achizitionat in scopul realizarii de operatiuni taxabile. Desi prin contestatie societatea sustine ca autoturismul a fost achizitionat in vederea inchirierii conform unei solicitari de la un potential client si a fost transportat si inmatriculat in Romania, aceasta **nu a adus nicio dovada obiectiva** care sa demonstreze aceste sustineri, respectiv comanda primita de la client, documentul de transport al autoturismului in Romania, documentele de inmatriculare in Romania, contractul, facturile si documentele de plata care atesta gararea autoturismului in Italia, ofertele catre potentiali clienti etc., astfel ca sustinerile contestatarei sunt simple *afirmatii pro-causa* si nu infirma in niciun fel concluzia organelor de inspectie fiscala cu privire la utilizarea in scop personal a autoturismului.

In subsidiar, se mai retine si faptul ca, in conditiile in care ABC nu aduce nicio dovada obiectiva privind utilizarea autoturismului in scopul realizarii unor operatiuni taxabile, fie prin inchiriere contra cost (operatiune cu plata), fie prin acordarea folosintei gratuite (operatiune asimilata), contestatara nu ar avea dreptul la deducerea taxei aferente in momentul achizitiei initiale, in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, ceea ce conduce la acelasi efect din punct al diferentelor de taxa pe valoarea adaugata stabilite in urma inspectiei.

In consecinta, contestatia ABC urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nedovedita cu documente pentru capatul de cerere privind TVA in suma de V2 lei si majorarile de intarziere in suma de M2 lei ca o masura accesorie in raport cu debitul principal.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 alin. (1) lit. a) si alin. (9) lit. a), art. 129 alin. (4) lit. a), art. 133 alin. (1), art. 134 alin. (4), art. 134¹ alin. (5) lit. b), art. 134² alin. (1), art. 140 alin. (1), art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia ABC formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.di/yy.yy.yyyy, emisa de Administratia Finantelor Publice a municipiului Cluj-Napoca pentru diferenta suplimentara de TVA si accesorii aferente in suma totala de **T lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

