

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUD. CLUJ**

**DECIZIA nr.143**  
din data de **04 .10.2007**

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. ... S.R.L.** cu sediul in Cluj-Napoca, la Administratia Finantelor Publice Cluj-Napoca sub nr...../17.08.2007.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr...../13.09.2007, de catre Administratia Finantelor Publice Cluj-Napoca asupra aspectelor cuprinse in contestatia formulata de **S.C.....S.R.L.** cu sediul in Cluj-Napoca, str. , CUI RO , impotriva Deciziei de impunere nr. xxx/18.07.2007 emisa pe baza Raportului de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea TVA intocmit la data de 17.07.2007.

Contestatia are ca obiect suma de **xxx lei TVA** stabilita suplimentar prin decizia de impunere, precum si majorarile de intarziere aferente.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de **art.176, art.177 (1) si art.179(1) din O.G. nr.92/2003/R- privind Codul de procedura fiscala**, cu completarile si modificarile ulterioare, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C....S.R.L.** Cluj-Napoca.

**I.** Petenta solicita anularea deciziei de impunere, pe urmatoarele motive:

1). Avand in vedere exceptiile de procedura, actul administrativ fiscal contestat nu indeplineste toate conditiile prevazute de dispozitiile legale, motive de nulitate/ anulabilitate a acestuia:

a).-lipsa mentiunii privind calitatea persoanelor imputernicite din cadrul organului fiscal, sub sanctiunea nulitatii prev. de art.46 din OG 92/2003, nulitate ce se constata si din oficiu.

- se mentioneaza anexarea Raportului de inspectie fiscala care, impreuna cu anexele, contine 2 pagini, dar numai decizia are 3 pagini, in aceste circumstante, neluandu-se in considerare restul anexelor.

b).- lipsa mentiunilor privind data la care isi produce efectele decizia de impunere -art.43 (2) lit.b din OG 92/2003.

- in decizie este mentionat ca termen de plata "pana in data de 5 a lunii urmatoare, cand data primirii este cuprinsa in intervalul 01-15 din luna". In speta, data comunicarii deciziei de impunere a fost mult dupa data de 15.07.2007. Decizia are data inregistrarii la organul fiscal 18.07.2007 si raportul de inspectie fiscala intocmit in 17.07.2007 este inregistrat in 19.07.2007.

c).- lipsa mentiunii cu privire la audierea contribuabilului -art.43 (2), lit.j din OG 92/2003.

2). In concret, contestatia se refera la respingerea de la rambursare a TVA si stabilirea de obligatii fiscale suplimentare de plata, sumele in cauza privind:

a).- xxx lei TVA dedus de pe bonuri fiscale pentru achizitionarea de carburanti auto "bonuri pe care nu sunt inscrise numerele de inmatriculare a autovehiculelor"

b).- xxx lei TVA colectat suplimentar pe motiv ca societatea a aplicat eronat masurile de simplificare pentru inchirierea utilajelor de transport ( autotrenuri, autobasculante)

c).- majorarile de intarziere aferente sumelor de mai sus.

a). Referitor la suma de xxx lei TVA, sunt aduse urmatoarele argumente:

- petenta mentioneaza ca desfasoara activitate de "Constructii", iar utilajele de constructii inchiriate de societate si folosite doar pe santierul beneficiarului(locatarului), nu sunt considerate "autovehicule" si nu sunt supuse inmatricularii, prin urmare, numarul de inmatriculare nu are cum sa fie specificat pe bonurile fiscale, deoarece nu exista.

- dispozitiile legale cu privire la mentionarea "nr. de inmatriculare a autovehiculelor", nu se aplica in speta, deoarece utilajele de constructii (masini de lucrari) pentru care s-au achizitionat carburanti auto, nu se incadreaza in categoria autovehiculelor, nefiind inmatriculate.

- se invoca prevederile art.6, pct.6 din OG 195/12.012.2002 privind circulatia pe drumurile publice, potrivit carora: "[...] **vehiculele pentru efectuarea de servicii sau lucrari, care se deplaseaza numai ocazional pe drumul public, nu sunt considerate autovehicule.**"

- se mentioneaza ca aceste utilaje sunt transportate pe santierul beneficiarului (locatarului) si inapoi, cu platforma.

b). In ce priveste suma de xxx lei TVA, petenta sustine ca:

- organele de control stabilesc fara fundament legal, respectiv catalogheaza discretionar bunurile inchiriate in: utilaje de transport (autotren, autobasculanta), desi nu exista interdictie in legislatie cu privire la destinatia exclusiva a acestora, fie ca utilaje de constructii (pentru lucrari de constructii) sau utilaje de transport (Hot. 53/1999 privind Clasificarea produselor si serviciilor asociate activitatilor CPSA)

- utilajele (autotren, autobasculanta), se folosesc ca utilaje de constructie pe santierul beneficiarului, fapt dovedit din contractele de inchiriere incheiate cu locatarii, unde se mentioneaza ca tariful serviciilor pentru inchiriere se face/ora si nu /km ca si in cazul utilajelor de transport. (In probatiune se anexeaza un astfel de contract).

- in concluzie, destinatia pentru care sunt utilizate aceste bunuri, ca utilaje de constructii sau de transport nu poate fi interzisa, delimitata sau catalogata de organele de control in mod discretionar si implicit nu poate duce la luarea unor masuri discretionare: "operatiuni la care nu se aplica taxarea inversa prev. de OMFP 155/2007 si care nu se regasesc in diviziunea 45-FA-Constructii"

- de altfel, OMFP 155/2007, mentioneaza ca se va tine cont de excluderile prevazute in cadrul grupelor si claselor diviziunii F45 Constructii, pentru care nu se aplica taxarea inversa, ori in cazul activitatii prev. de cod CAEN 4550 nu se prevede nici o excludere.

c). referitor la majorarile de intarziere aferente sumelor de xxxx lei TVA si xxxx lei TVA, se considera ca nu se justifica atata timp cat aceste sume, neadmise la rambursare, nu se justifica.

Fata de argumentele prezentate, se considera ca neadmiterea la rambursare a TVA si stabilirea de obligatii fiscale suplimentare de plata, cu privire la sumele mai sus mentionate, sunt nefondate si nelegale, fapt pentru care se solicita admiterea contestatiei cu toate capetele de cerere formulate.

**II.** Din decizia de impunere nr./18.07.2007 emisa pe baza Raportului de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea TVA intocmit la data de 17.07.2007 rezulta urmatoarele:

Motive de fapt: a). s-a dedus TVA in suma de xxx lei de pe bonuri fiscale pentru achizitionare de carburanti auto, bonuri pe care nu sunt inscrise numerele de inamtriculare a autovehiculelor;

b). s-a colectat TVA suplimentar in suma de xxx lei, ca urmare a faptului ca societatea a aplicat eronat masurile de simplificare pentru inchirierea utilajelor de transport (autotrenuri, autobasculante), opartuni la care nu se aplica taxarea inversa prevazuta de OMFP 155/2007 si care nu se regasesc in diviziunea 45 F-Constructii- din Ord. 601/2002.

c). pentru neplata la termen au fost calculate majorari de intarziere.

Temei de drept: L.571/2003 art.146 lit., HG 44/2004/R, pct.46 (2), OUG 28/199/R.

L 571/2003 art.160, OMFP 155/2007.

**III.** Luand in considerare constatările organelor de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si de catre organele de control, se retin urmatoarele:

1). Cu privire la motivele de nulitate/anulabilitate a actului administrativ fiscal atacat.

a).Mentiunea calitatii persoanelor imputernicite s-a facut in Raportul de inspectie fiscala, (anexat Deciziei de impunere contestate si care a stat la baza emiterii acesteia), la CAP. 1, lit.A "Prezentarea organelor fiscale...." unde sunt prezentate datele de identificare ale organelor de inspectie fiscala care efectueaza verificarea si care intocmesc Raportul de inspectie fiscala, inscriindu-se pentru fiecare si functia.

Decizia de impunere contestata contine informatiile cu privire la "*numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii*" elemente prevazute la **art. 43, al.(2), lit. g) din OG 92/2003/R/2005** -privind Codul de procedura fiscala si de care s-a tinut cont la editarea modelului si continutului formularului "Decizia de impunere ...", cod 14.13.02.18, aprobat prin O.M.F.P. nr. 972 din 13 iunie 2006.

b).Referitor la opozabilitatea actul administrativ fiscal, potrivit **art.45 din O.G. nr.92/2003/R /2005** acesta "produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii".

Actul administrativ fiscal in cauza, s-a emis la data de 18.07.2007 si s-a comunicat petentei prin remitere, sub semnatura, la data de 19.07.2007. In acest caz, sunt aplicabile prevederile **art.109, al.(2), lit.b). din Codul de procedura fiscala**, potrivit carora, termenele de plata pentru diferentele de obligatii fiscale principale si accesorii, se stabileste astfel: "b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16 - 31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare".

In raportul de inspectie fiscala, la Cap.VI, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacata, s-a precizat data de la care isi produce efectele actul administrativ fiscal. In decizia de impunere, in mod eronat, s-a mentionat prevederile art.109, al.(2), lit.a), din Codul de procedura fiscala, inasa, acesta eroare nu este de natura a atrage nulitatea deciziei de impunere cu toate diferente de obligatii fiscale stabilite suplimentar de organele fiscale.

c). Cu privire la audierea contribuabilului. La cap. V din raportul de inspectie fiscala, se precizeaza faptul ca, "a avut loc discutia finala cu contribuabilul, in urma careia acesta nu a formulat opinii cu privire la constatările din raport".

Tinem sa mentionam ca la emiterea deciziei de impunere, organele fiscale au avut in vedere prevederile O.M.F.P. nr. 972/2006, cu privire la modelul si continutul formularului "Decizia de impunere ..", cod 14.13.02.18 precum si instructiunile de completare a acesteia.

Fata de cele prezentate mai sus, consideram ca motivele aduse de petitionara cu privire la exceptiile de procedura, nu sunt in masura de a atrage nulitatea/anulabilitatea actului administrativ fiscal, si ca atare, contestatia se va analiza, mai departe, pe fond.

#### 2.a) In ce priveste suma de xxxx lei TVA.

In fapt, asa cum rezulta din situatia prezentata in anexele 3/5 si 3/6 la raportul de inspectie fiscala, in perioada ianuarie 2006- mai 2007, cu unele exceptii, petitionara a dedus TVA in suma de xxx lei, de pe bonuri fiscale pentru achizitionare de carburanti auto, care nu au inscrise numerele de inmatriculare a autovehiculelor.

**Cauza supusa solutionarii este de a se stabili daca se poate deduce taxa pe valoarea adugata de pe bonuri fiscale emise de catre statiile de distribuire a carburantilor auto, in conditiile in care pe bonurile fiscale nu s-a inscris numarul de inmatriculare a autovehicolului.**

In drept, pentru speta in cauza sunt aplicabile **prevederile pct. 51, actual pct. 46(2) din Normele Metodologice de aplicare a Legii fiscale (art.146 "Condiții de exercitare a dreptului de deducere" din Legea 571/2003), aprobate prin HG 44/2004, cu completarile si modificarile ulterioare, potrivit carora:**

**46. (2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt stampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.**

Fata de situatia de fapt si de drept se retine ca fiind justificata masura organelor de inspectie fiscala, de neductibilitate a taxei pe valoarea adaugata inscrisa pe bonurile fiscale care nu indeplinesc conditiile impuse de prevederile legale citate mai sus.

Argumentele invocate de petitionara potrivit carora "dispozitiile legale cu privire la mentionarea "numarului de inmatriculare a autovehiculelor" nu se aplica in speta, deoarece, utilajele de constructii pentru care s-au achizitionat carburantii auto, nu se incadreaza in categoria autovehiculelor, nefiind inmatriculate", justificand astfel lipsa numarului de inmatriculare de pe bonurile fiscale, nu pot fi luate in considerare la solutionarea favorabila a cauzei, intructat, dispozitiile legale citate mai sus, sunt clare, imperative si fara exceptii, aplicandu-se pentru toti.

Totodata, tinand cont de faptul ca, utilajele in cauza, "nu circula pe drumurile publice, fiind transportate pe santierul beneficiarului (locatarului), si inapoi, cu platforma", deci nu aveau cum sa fie alimentate cu carburanti direct de la furnizori, rezulta ca petitionara trebuia sa faca aprovizionarea cu combustibil sub alta forma, iar in aceasata situatie, se putea solicita de la furnizor, pe baza bonurilor fiscale, factura fiscala care constituie document justificativ de pe care se poate deduce taxa pe valoarea adaugata.

Fata de cele expuse mai sus, contestatia societatii urmeaza a se respinge ca neintemeiata pentru **suma de xxx lei TVA** dedusa de pe bonurile fiscale, emise de catre statiile de distribuire a carburantilor auto, care nu indeplinesc conditiile impuse de prevederile legale citate mai sus.

2. b).Referitor la suma de **xxx lei TVA** .

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca pentru operatiunea de inchiriere a utilajelor de transport (autotren, autobasculanta) sunt aplicabile masurile de simplificare -taxare inversa, prevazuta la art.160 din Codul fiscal.**

In fapt, obiectul principal de activitate al S.C. ... S.R.L. este "Închirierea utilajelor de construcții și demolare, cu personal de deservire aferent", cod CAEN 4550.

Astfel, activitatea societatii consta, in general, in inchirierea unor utilaje de constructii si utilaje de transport pe care apoi le reinchiriaza unor terti, petenta efectuand intermedierea acestora, neavand utilajele respective si nici angajati.

Prin referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei se mentioneaza ca, in cazul firmelor care au inchiriat utilaje de constructii cu personal de deservire aferent, factura catre SC ... SRL a fost intocmita cu aplicarea masurilor simplificate. Acelas mod de facturare l-a folosit si SC .... SRL cand a refacturat catre terti aceasta operatiune de subinchiriere.

In cazul firmelor care au inchiriat catre SC .... SRL utilaje de transport, (autotren si autobasculanta) acestea au facturat aceasta operatiune cu TVA, petitionara facturand aceleasi mijloace de transport mai departe catre clientii sai cu aplicarea masurilor simplificate prevazute de art.160, al.2) din Legea 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare.

Echipa de inspectie fiscala a considerat ca pentru operatiunea descrisa in cazul utilajelor de transport, efectuata de petitionara in perioada februarie-mai 2007, nu se aplica taxarea inversa prevazuta de OMFP 155/2007, deoarece acesta nu se regaseste in diviziunea 45 F "Constructii" din Ordinul 601/2002, si ca atare au stabilit un TVA colectat suplimentar in suma de xxx lei, asa cum rezulta din anexa 4 la raportul de inspectie fiscala.

In drept, prevederile **art.2 din O.M.F.P. nr. 155/2007** privind **aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

**Art.2** "(1) Se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, **pentru lucrările stipulate la secțiunea F "Construcții", diviziunea 45 din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu respectarea condițiilor impuse și ținându-se seama de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni.**"

Prin **Ordinul INS nr. 601/2002** privind actualizarea **Clasificării activităților din economia națională**, referitor la CAEN 4550 "**Închirierea utilajelor de construcții și demolare, cu personal de deservire aferent**", se precizeaza:"**Această clasă include:- închirierea utilajelor pentru construirea sau demolarea clădirilor sau a altor construcții civile, cu operatori.**

**Această clasă exclude: - închirierea utilajelor de construcții, sau demolare și de echipament, fără personal de deservire, vezi 71.32"**

Din coroborarea textelor de lege rezulta ca, masurile de simplificare prevazute la art.160 din Codul fiscal, se aplica pentru operatiunea privind "inchirierea utilajelor de constructii si demolare, cu operatori".

Prin **HG 2139/2004- pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe**, legiuitorul identifica si denumeste mijloacele fixe care intra in categoria "masini si utilaje pentru constructii", precum si mijloacele fixe care intra in categoria "mijloacelor de transport auto, pentru marfuri", constatandu-se ca mijloacele fixe denumite "autotren si autobasculanta" NU intra in categoria "masini si utilaje pentru constructii" .

De asemenea si prin HG 53/1999 privind Clasificarea produselor si serviciilor asociate activitatilor CPSA ( invocat de petenta in sustinerea contestatiei), legiuitorul, facand referire la autobasculante, le-a cuprins la clasa mijloacelor de transport .

Prin urmare, avand in vedere prevederile actelor normative mentionate mai sus, se retine ca pentru operatiunea de inchiriere a utilajelor "autotren si autobasculanta", care intra in categoria "Mijloacelor de

transport auto, pentru marfuri", nu se pot aplica masurile de simplificare prevzute la art.160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

De altfel, in vederea clarificarii situatiei din punct de vedere legal, petenta a solicitat DGFP Cluj punctul de vedere referitor la reinchirierea utilajelor de transport si ca urmare, DGFP Cluj prin adresa nr. 61497/27.06.2007, a transmis petentei urmatorul raspuns: "... conform prevederilor art.129, al.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, o persoana impozabila care actioneaza in nume propriu, dar in contul altei persoane, ca intermediar, in prestarea de servicii se considera ca a primit si a prestat ea insasi acele servicii. Daca se inchiriaza utilaje de transport de la un tert, care apoi sunt reinchiriate catre o alta persoana juridica se va intocmi factura cu TVA". In raspunsul dat societatii se mai precizeaza ca "ar putea fi aplicate masurile simplificate numai daca sunt inchiriate utilaje de constructii si demolare cu deservire".

De mentionat este faptul ca, societatile care au inchiriat catre petitionara aceste utilaje de transport - autotren si autobasculanta, au intocmit factura cu TVA, motivul fiind, probabil, ca aceste mijloace nu se incadreaza in categoria "masini si utilaje pentru constructii" .

Petitionara incearca sa acrediteze ideea ca avand cod CAEN 4550, cod de activitate care potrivit prevederilor OMFP 155/2007 coroborat cu prevederile Ordinului INS nr.601/2002 se incadreaza la masurile simplificate in ceea ce priveste TVA, toata activitatea pe care o desfasoara ar urma aceleasi prevederi.

Fata de cele aratate prin prezenta, argumentele aduse de petitionara nu sunt in masura sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la suma de xxx lei TVA colectat suplimentar ca urmare a faptului ca s-au aplicat eronat masurile de simplificare pentru operatiunea de inchiriere a utilajelor de transport.

In consecinta, tinand seama de cele expuse, in raport de documentele aflate la dosar si de dispozitiile legale citate, contestatia societatii urmeaza a se respinge ca neintemeiata pentru suma de xxx lei TVA.

Tinad cont de solutia de respingere pentru obligatia de plata principala in suma de xxxx lei, -asa cum rezulta din cele relatate mai sus la pct. 2.a) si 2.b). din prezenta, pe cale de consecinta fiscala, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", contestatia se va respinge si pentru majorarile de intarziere aferente.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile **art.178 -180 si art.185** din **OG nr.92/24.12.2003 privind Codul de Procedura Fiscala**, republicata, se

## DECIDE :

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. .... S.R.L** impotriva Deciziei de impunere nr. xxx/18.07.2007, pentru suma de **xxx lei TVA**, precum si pentru majorarile de intarziere aferente.

2.Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj in termen de 6 luni de la comunicare.