

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

**DECIZIA nr. 14 din 15.01.2010**

privind solutionarea contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,  
cu sediul in str. ...., sector x, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. .... /16.12.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. .... /15.12.2009, inregistrata sub nr. .... /16.12.2009 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL, inregistrata la registratura organului fiscal teritorial sub nr. .... /11.12.2009.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.10.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009, comunicata sub semnatura in data de 12.11.2009.

SC ABC SRL contesta suma de **D lei** reprezentand:

- D1 lei TVA de plata;
- D2 lei majorari de intarziere aferente TVA;
- D3 lei impozit pe profit;
- D4 lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- D5 lei varsaminte pentru persoanele cu handicap;
- D6 lei majorari de intarziere aferente varsamintelor pentru persoanele cu handicap;
- D7 lei majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- D8 lei majorari si penalitati de intarziere aferente CAS angajator;
- D9 lei majorari si penalitati de intarziere aferente CAS asigurati;
- D10 lei majorari si penalitati de intarziere aferente CASS angajator;
- D11 lei majorari si penalitati de intarziere aferente CASS asigurati;
- D12 lei majorari si penalitati de intarziere aferente CAAMBP;
- D13 lei majorari si penalitati de intarziere aferente somaj angajator;
- D14 lei majorari si penalitati de intarziere aferente somaj asigurati.

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 SC ABC SRL.

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

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala generala la SC ABC SRL, constatarile inspectiei fiind consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009, iar in baza acestuia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.10.2009, prin care s-a stabilit in sarcina societatii diferente suplimentare de obligatii fiscale si accesorii aferente in suma de D lei.

**II.** Prin contestatia formulata, SC ABC SRL solicita anularea deciziei de impunere nr. xxx/30.10.2009 si desfiintarea in totalitate a efectelor ei juridice, ca urmare a faptului ca raportul de de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009 este netemeinic si nelegal pe motiv ca durata inspectiei a fost de 9 luni, depasind termenul imperativ de 3 luni prevazut de art. 104 din O.G. nr. 92/2003 republicata, iar actele de suspendare mentionate in cuprinsul raportului nu au fost comunicate societatii.

Pe fond, SC ABC SRL solicita desfiintarea in parte a deciziei de impunere pentru TVA si majorari de intarziere, din urmatoarele motive:

- diminuarea TVA nedeductibila de la D11 lei la D12 lei si reducerea cuantumului accesoriilor aferente pentru lipsa notificarilor privind optiunea de taxare a inchirierilor, probata cu desfasuratorul facturilor emise de societatile I SA si A SA si copii ale facturilor fiscale de chirie emise de aceste societati;

- majorarile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe salarii si contributiilor sociale in cuantum de D7-14 lei, intrucat prin raport nu au fost retinute debite restante cu privire la obligatiile principale, acestea fiind evidentiata si calculate in fisa sintetica a contribuabilului.

In sustinerea contestatiei SC ABC SRL nu a anexat niciun document.

**III.** Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatoarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC ABC SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. ..../...../....., detine codul unic de inregistrare ..... si este inregistrata in scopuri de TVA (platitoare de TVA) incepand cu data de 01.08.2000.

Activitatea principala: publicitate, cod CAEN 7440.

Societatea are deschise un numar de 57 de sedii secundare raspandite in toata tara, in care sediul din str. ...., B..... este inregistrat si ca platitor de impozit pe veniturile din salarii.

### **3.1. Referitor la nulitatea deciziei de impunere**

*Cauza supusa solutionarii este daca motivul invocat de contestatoare privind depasirea duratei de realizare a inspectiei fiscale atrage nulitatea deciziei de impunere emise in urma inspectiei fiscale.*

**In fapt**, prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea deciziei de impunere nr. xxx/30.10.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009, pe motiv ca inspectia fiscala a inceput in data de 28.11.2008 si s-a incheiat in data de 30.10.2009, derulandu-se pe o perioada de 9 luni si depasind termenul imperativ de 3 luni prevazut de Codul de procedura fiscala, iar in aceasta perioada nu a primit din partea organului de control nicio instiintare privind eventualele suspendari ale inspectiei fiscale. Chiar daca s-ar admite ca actele de suspendare mentionate in raport i-au fost comunicate, societatea sustine ca inspectia fiscala tot ar fi durat intre 04.02.2009-27.02.2009 si apoi 14.05.2009-30.10.2009, adica 6,5 luni.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009 rezulta ca inspectia fiscala a inceput in data de 28.11.2008. In aceeasi data, prin adresa nr. ....../28.11.2008 organele de inspectie au solicitat D.G.F.P. B..... efectuarea unei inspectii fiscale partiale vizand impozitul pe salarii la sediul secundar al societatii din judetul B....., societatea fiind instiintata prin adresa nr. ....../28.11.2008. Inspectia fiscala a fost

reluata in data de 20.01.2009, societatea fiind instiintata in acest sens prin adresa nr. ....../20.01.2009.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- prin adresa inregistrata sub nr. ....../21.01.2009 societatea a solicitat suspendarea efectuarii inspectiei fiscale pana in data de 02.02.2009, avand ca motivatie efectuarea concediului de odihna de catre contabil, solicitare aprobata cu adresa nr. ....../26.01.2009 si valabila pana in data de 04.02.2009;

- urmare solicitarilor adresate altor organe fiscale in vederea furnizarii de informatii referitoare la depunerea notificarilor privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchirieri, inspectia fiscala a fost suspendata conform adresei nr. ....../27.02.2009 si a fost reluata in data de 14.05.2009, conform adresei nr. ....../27.02.2009;

- cu adresa nr. ....../26.06.2009, receptionata de societate la aceeasi data, s-a solicitat societatii documente necesare finalizarii inspectiei (contracte, facturi, rapoarte de activitate privind relatiile cu 3 societati partenere), la care s-a primit raspuns ulterior;

- cu adresa nr. ....../04.08.2009, receptionata la societate in aceeasi data, s-au solicitat reprezentantului societatii explicatii prin formularul "Nota explicativa", iar prin adresa nr. 120/12.08.2009 societatea a comunicat faptul ca administratorul societatii este singurul in masura sa ofere informatiile solicitate, dar acesta se afla in concediu de odihna pana in data de 24.08.2009, nota fiind astfel prezentata ulterior acestei date.

**In drept**, conform art. 43, art. 46, art. 52, art. 104 si art. 106 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 43. - (1) Actul administrativ fiscal se emite numai in forma scrisa.

(2) **Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:**

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis si data de la care isi produce efectele;
- c) **datele de identificare a contribuabilului** sau a persoanei imputernicite de contribuabil, dupa caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) stampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;
- i) mentiuni privind audierea contribuabilului".

"Art. 46. - **Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu**".

"Art. 52. - (1) **Contribuabilul sau alta persoana imputernicita de acesta are obligatia de a furniza organului fiscal informatiile necesare pentru determinarea starii de fapt fiscale.** In acelasi scop, organul fiscal are dreptul sa solicite informatii si altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informatiile furnizate de alte persoane se iau in considerare numai in masura in care sunt confirmate si de alte mijloace de proba.

(2) Cererea de furnizare a informatiilor **se formuleaza in scris** si va specifica natura informatiilor solicitate pentru determinarea starii de fapt fiscale si documentele care sustin informatiile furnizate.

(3) **Declaratia persoanelor obligate potrivit alin. (1) sa furnizeze informatii va fi, dupa caz, prezentata sau consemnata in scris.**

(4) In situatia in care persoana obligata sa furnizeze informatia in scris este, din motive independente de vointa sa, in imposibilitate de a scrie, organul fiscal intocmeste un proces-verbal."

"Art. 104. - (1) *Durata efectuării inspecției fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, in functie de obiectivele inspectiei, si nu poate fi mai mare de 3 luni.*

**(2) In cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspectiei nu poate fi mai mare de 6 luni.**

**(3) Perioadele in care derularea inspectiei fiscale este suspendata nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) si (2).**

(4) Conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide suspendarea unei inspectii fiscale ori de cate ori sunt motive justificate pentru aceasta."

"Art. 106. - (1) *Contribuabilul are obligatia sa colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale. Acesta este obligat sa dea informatii, sa prezinte la locul de desfasurare a inspectiei fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal*".

De asemenea, potrivit Instructiunilor de completare si utilizare a formularului "Nota explicativa", aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala:

"Intrebarile vor fi formulate in mod clar, concis si concret, pentru a da posibilitate unor raspunsuri la obiect.

In cazul in care persoana in cauza refuza sa raspunda la intrebari, organele de inspectie fiscala vor transmite intrebarile printr-o adresa scrisa, inregistrata la contribuabil, stabilind un termen util de cel putin 5 zile lucratoare pentru formularea raspunsului.

In toate cazurile, explicatiile la intrebarile puse de organele de inspectie fiscala se vor da in scris prin <<nota explicativa>>".

In primul rand, din textele legale sus-citate, rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75*).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130*).

In al doilea rand, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actele administrative fiscale "*se vor declara nule numai daca prin aceasta s-a pricinuit partii o vatamare ce nu se poate inlatura decat prin anularea lor*".

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- inspectia fiscala a inceput in data de 28.11.2008 si a fost suspendata in aceeasi zi, urmare constatarii faptului ca societatea are un sediu secundar in judetul B....., iar pentru impozitul pe veniturile din salarii datorat de acest sediu competenta de verificare apartinea organelor fiscale teritoriale in judetul B.....;

- imediat dupa reluarea inspectiei fiscale, in data de 21.01.2009 societatea a solicitat ea insasi suspendarea inspectiei fiscale pana in data de 04.02.2009;

- dupa a doua reluare a inspectiei fiscale, in timpul desfasurarii acesteia, s-a constatat necesitatea solicitarii din partea altor organe fiscale a unor informatii in vederea definitivarii inspectiei, inspectia fiind suspendata pana in data de 14.05.2009, conform adresei nr. ....../14.05.2009;

- in data de 04.08.2009, prin nota explicativa, s-au solicitat reprezentantului societatii explicatii in vederea definitivarii inspectiei fiscale, cu termen de raspuns pana la data de 11.08.2009, explicatii ce au fost date insa ulterior datei de 24 august 2009, dupa revenirea din concediu a administratorului societatii.

Din cele anterior prezentate se retin urmatoarele:

**Termenul de 3 luni** pentru durata efectuarii inspectiei fiscale, prevazut de art. 104 din Codul de procedura fiscala **este un termen de recomandare**, avand ca scop minima afectare a activitatii contribuabilului, **iar depasirea lui nu este sanctionata cu nulitatea absoluta a deciziei de impunere emisa in urma inspectiei, in lipsa unei dispozitii legale exprese in acest sens. Prin urmare, cata vreme obligatiile fiscale stabilite in sarcina contribuabililor in urma unei inspectii fiscale sunt legal datorate, contribuabilii au obligatia constitutională sa contribuie, prin impozite si taxe, la cheltuielile publice, fara ca o atare contributie sa fie considerata ca o vatamare a drepturilor si intereselor lor legitime.**

In cazul contribuabililor care detin **sedii secundare, cum este cazul si societatii contestatoare**, durata recomandata pentru realizarea inspectiei fiscale este de **6 luni**, iar perioadele in care inspectia fiscala **este suspendata nu se iau in calculul duratei acesteia**.

De altfel, sanctionarea cu nulitatea (absoluta) unui act de impunere datorita depasirii duratei inspectiei, indiferent de circumstantele care au determinat aceasta situatie si indiferent daca depasirea, prin ea insasi, a produs sau nu vatamarea persoanei controlate nu ar atrage decat supunerea contribuabilului la o noua verificare, cu consecinte in ceea ce priveste afectarea activitatii curente a acestuia si ar conduce la eludarea scopului pentru care a fost prevazut prin lege un termen de realizare a inspectiei fiscale.

In speta, din documentele existente rezulta ca inspectia fiscala s-a derulat in perioada 04.02.2009-27.02.2009 si 14.05.2009-30.10.2009 (perioada recunoscuta, de altfel, si de societate prin contestatia formulata), respectiv in 192 de zile, depasind termenul de 6 luni cu 12 zile, in conditiile in care administratorul societatii trebuia sa raspunda la intrebarile organelor de inspectie fiscala si sa prezinte acestora nota explicativa pana in data de 11.08.2009, nu a desemnat niciun reprezentant care sa-l inlocuiasca si sa dea relatii organelor de control si a dat relatiile solicitate dupa revenirea din concediu in data de 24.08.2009.

Prin urmare, contrar sustinerilor contestatoarei, depasirea cu 12 zile a perioadei de derulare a inspectiei fiscale nu poate atrage nulitatea (anularea) deciziei de impunere, cata vreme aceasta nu a fost vatamata in drepturile sale, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca la aceasta depasire a contribuit chiar modul in care a inteles societatea sa-si



indeplineasca obligatia legala de a colabora cu organele fiscale, nerespectand termenul in care trebuia sa prezinte in scris nota explicativa.

Fata de aspectele prezentate contestatia SC ABC SRL vizand nulitatea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.10.2009 urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

### **3.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta chiriei facturate de prestatorii SC I SA si SC A SA, in conditiile in care societatile prestatoare nu au depus la organele fiscale teritoriale notificari privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere de bunuri imobile.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA de plata in suma de D1 lei si D2 lei lei majorari de intarziere aferente, din care D11 lei reprezinta TVA neadmisa la deducere aferenta chiriilor facturate de diversi furnizori pentru care nu a fost prezentata notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009 rezulta ca au fost verificati 13 furnizori/prestatori de servicii de inchiriere, constatandu-se existenta notificarilor pentru o parte din contractele de inchiriere incheiate.

Pentru contractele incheiate cu SC I SA din B..... (contract incheiat in 14.09.2004, cu valabilitate 5 ani) si SC A SA din S..... (contract valabil in perioada 05.07.2004-05.07.2005), prestatorii nu au depus la organele fiscale teritoriale notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita desfiintarea in parte a deciziei de impunere, prin diminuarea TVA nedeductibila de la D11 lei la D12 lei si reducerea quantumului accesoriilor aferente pentru TVA aferenta facturilor de chirie emise de societatile I SA si A SA, invocand informatiile rezultate din desfasuratorul facturilor emise si copiile acestor facturi, fara sa le depuna la dosarul cauzei.

**In drept**, potrivit art. 126 alin. (4) si art. 141 alin. (2) lit. k) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 126. - (4) Operatiunile impozabile pot fi:

(...)

c) **operatiuni scutite fara drept de deducere**, pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata **si nu este permisa deducerea taxei pe valoarea adaugata datorate sau platite pentru bunurile sau serviciile achizitionate. In prezentul titlu, aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141".**

"Art. 141. - (2) **Alte operatiuni scutite** de taxa pe valoarea adaugata:

(...)

**k)** arendarea, concesiunea si **inchirierea de bunuri imobile**, cu urmatoarele exceptii:

1. operatiunile de cazare care sunt efectuate in cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu functie similara, inclusiv inchirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. serviciile de parcare a vehiculelor;

3. inchirierea utilajelor si a marfurilor fixate in bunuri imobile;

4. inchirierea seifurilor;

(...)

(3) **Orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la alin. (2) lit. k), in conditiile stabilite prin norme".**

In acest sens, pct. 42 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 prevede urmatoarele:

"(3) Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operatiune prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Optiunea de aplicare a regimului de taxare se notifica organelor fiscale teritoriale pe formularul prevazut in anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice si se aplica de la data inscrisa in notificare. In situatia in care numai o parte dintr-un imobil este utilizata pentru realizarea operatiunilor prevazute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal si se opteaza pentru taxarea acestora, in notificarea transmisa organului fiscal se va inscrie in procente partea din imobiul destinata acestor operatiuni".

Totodata, conform pct. 44 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

**"Scutirile de taxa pe valoarea adaugata prevazute de art. 141 din Codul fiscal sunt obligatorii**, cu exceptia operatiunilor prevazute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal pentru care art. 141 alin. (3) din Codul fiscal prevede dreptul de optiune pentru aplicarea regimului de taxare. Scutirile de taxa pe valoarea adaugata se aplica livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii realizate de orice persoana impozabila. **Daca o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a facturat in mod eronat cu taxa pe valoarea adaugata** livrari de bunuri si/sau prestari de servicii scutite de taxa pe valoarea adaugata catre beneficiari care au sediul activitatii economice sau un sediu permanent ori, in lipsa acestuia, domiciliul sau resedinta obisnuita in Romania, **este obligata sa storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operatiuni nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita**; acestia trebuie sa solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adaugata si emiterea unei noi facturi fara taxa pe valoarea adaugata".

Incepand cu anul 2007, urmare modificarilor aduse prin Legea nr. 343/2006, reglementarile privind interzicerea exercitarii dreptului de deducere pentru operatiunile scutite si scutirea pentru operatiunile de inchirieri de imobile sunt reglementate in mod identic la art. 126 alin. (9), respectiv art. 141 alin. (2) lit. e) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003/2003 privind Codul fiscal.

Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 1.861/2006, reglementeaza urmatoarele la pct. 38 si 40:

"38. (3) Optiunea prevazuta la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat in anexa 1 la prezentele norme metodologice si se va exercita de la data depunerii notificarii sau de la o alta data ulterioara inscrisa in notificare. (...)".

"40. Cu exceptia celor prevazute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, **persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operatiunile scutite prevazute de art. 141 din Codul fiscal.** Institutiile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitatile scutite conform art. 141 din Codul fiscal. Scutirile se aplica livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii realizate de orice persoana impozabila. **Daca o persoana impozabila a facturat in mod eronat cu taxa livrari de bunuri si sau prestari de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligata sa storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operatiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate in mod eronat pentru o astfel de operatiune scutita.** Acestia trebuie sa solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa si emiterea unei noi facturi fara taxa".

Incepand cu anul 2008, pct. 38 alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 a fost modificat prin H.G. nr. 1.579/2007, in sensul ca "(3) Optiunea prevazuta la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat in anexa nr. 1 la

prezentele norme metodologice si se va exercita de la data inscrisa in notificare. O copie de pe notificare va fi transmisa clientului".

*Conform prevederilor legale sus-citate, rezulta ca in cazul operatiunilor de inchiriere de bunuri imobile este obligatorie aplicarea regimului de scutire, cu exceptia cazului in care locatorii, in calitate de prestatori, notifica organul fiscal cu privire la optiunea de aplicare a regimului normal de taxare. In caz contrar, beneficiarii (locatarii) unor astfel de operatiuni nu au drept de deducere a taxei aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita si au obligatia sa solicite prestatorilor stornarea facturilor cu TVA si emiterea unor noi facturi fara TVA.*

*Totodata, beneficiarii cunoscand faptul ca operatiunile de inchirieri de bunuri imobile sunt operatiuni scutite, precum si faptul ca nu au drept de deducere a taxei facturate de prestatori decat in masura in care acestia si-au exprimat optiunea de taxare a operatiunii prin depunerea unei notificari in acest sens la organele fiscale, aveau obligatia sa solicite prestatorilor dovada depunerii notificarilor, chiar daca acest lucru nu a fost prevazut in mod expres in lege, dar decurge in mod logic din ansamblul reglementarilor intrucat, in caz contrar, inchirierea este considerata o operatiune scutita fara drept de deducere a taxei.*

In speta, SC ABC SRL nu a prezentat notificarile privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere facturate de societatile I SA si A SA, iar in urma demersurilor intreprinse de organele de inspectie fiscala rezulta ca cele doua societati nici nu au depus vreo notificare la organele fiscale competente cu administrarea lor (adresa Administratiei Finantelor Publice sector z nr. .... /08.04.2009 - pentru I SA si adresa Administratiei Finantelor Publice S..... nr. .... /19.02.2009 - pentru A SA).

Nici in sustinerea contestatiei SC ABC SRL nu a prezentat notificarile depuse de cele doua societati prestatoare, iar invocarea faptului ca taxa pe valoarea adaugata este deductibila pe motiv ca este inscrisa in facturile de chirie emise, nu are niciun temei legal si nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme legislatia fiscala in materie de TVA prevede ca, in lipsa notificarii privind optiunea de taxare, operatiunile de inchiriere sunt operatiuni scutite obligatoriu prin efectul legii, fara drept de deducere a taxei.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile de chirie emise de I SA si A SA, fapt pentru pentru acest capat de cerere contestatia formulata de SC ABC SRL va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere, inclusiv pentru accesoriile aferente.

### **3.3. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe veniturile din salarii si contributiilor sociale**

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa stabileasca obligatii fiscale accesorii aferente unor obligatii fiscale principale achitate cu intarziere in cursul perioadei verificate, in conditiile in care la sfarsitul acestei perioade nu exista stabilite diferente de obligatii fiscale principale.*

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. xxx/30.10.2009 organele de inspectie fiscala au stabilit accesorii (majorari si penalitati de intarziere si penalitati pentru stopaj la sursa) aferente impozitului pe veniturile din salarii si contributiilor sociale in cuantum de D7-14 lei, calculate pentru obligatii datorate pana in luna decembrie 2003 si neachitate la scadenta. In raportul de inspectie fiscala nr. yyy/30.10.2009 organele de control precizeaza ca baza de impunere nu a fost modificata si ca pentru obligatiile datorate incepand cu luna decembrie 2003 accesoriile se regasesc in fisa pe platitor.



Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca nu datoreaza accesoriile stabilite intrucat prin raportul de inspectie fiscala nu au fost retinute debite restante cu privire la obligatiile principale, acestea fiind evidentiata si calculate in fisa sintetica.

**In drept**, potrivit art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) **Inspectia fiscala are ca obiect** verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, **stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora**.

(3) Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

(...)

f) **stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata, precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente acestora**".

Referitor la stabilirea obligatiilor fiscale accesorii, Instructiunile de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala", aprobate prin O.M.F.P. nr. 972/2006, astfel cum a fost modificat prin O.M.E.F. nr. 1.046/2007 prevad ca:

"Informatiile prevazute la pct. 2.1.1, 2.1.2 si 2.1.3 se vor completa pentru fiecare impozit, taxa sau contributie pentru care s-au constatat diferente de obligatii fiscale si/sau accesorii aferente acestora. **In cazurile in care legea permite si exista constatari, se pot inscrie obligatii fiscale accesorii, fara ca organele fiscale sa stabileasca o obligatie fiscala principala suplimentara la sfarsitul perioadei verificate**".

De asemenea, conform art. 12 din O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, republicata: "Pentru neachitarea la termenul scadent a obligatiilor bugetare debitorii datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere".

Incepand cu data de 01.01.2004 a intrat in vigoare O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care, la art. 108 alin. (1) [devenit ulterior, in formele republicate ale ordonantei, art. 114 alin. (1), art. 115 alin. (1), respectiv art. 119 alin. (1)] prevede ca "**pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale anterior citate, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa stabileasca obligatii fiscale accesorii chiar si in situatia in care nu stabilesc diferente de obligatii fiscale principale la sfarsitul perioadei verificate, inclusiv in situatia in care acestea nu au fost calculate si evidentiata in evidenta fiscala si nu au fost comunicate contribuabilului in vederea achitarii acestora.

Avand in vedere ca in raportul de inspectie fiscala este mentionat faptul ca accesoriile s-au calculat pentru obligatii datorate pana la data de 30.11.2003 si ca in fisa pe platitor a SC ABC SRL se regasesc accesoriile aferente doar obligatiilor datorate incepand cu luna decembrie 2003, iar societatea nu contesta faptul ca a inregistrat intarzieri in achitarea obligatiilor fiscale aferente perioadei verificate, nici modalitatea si perioada de calcul a accesoriilor si nu aduce dovezi in sprijinul afirmatiei sale privind inregistrarea in fisa sintetice pe platitor a accesoriilor aferente obligatiilor datorate pana in luna decembrie 2003, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 126 alin. (9) [fost alin. (4)] si art. 141 alin. (2) lit. e) [fosta lit. k)] si alin. (3) din Legea nr. 571/2003/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 38 alin. (3) [fost pct. 42 alin. (3)] si pct. 40 [fost pct.

44] din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 12 din O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, republicata, Instructiunilor de completare si utilizare a formularului "Nota explicativa", aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala, Instructiunilor de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala", aprobate prin O.M.F.P. nr. 972/2006, astfel cum a fost modificat prin O.M.E.F. nr. 1.046/2007, art. 43, art. 46, art. 52, art. 94, art. 104, art. 106, art. 119 alin. (1) [fost art. 108 alin. (1), respectiv art. 114 alin. (1) si art. 115 alin. (1)] 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 formulata de SC ABC SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.10.2009, emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x, pentru obligatii fiscale suplimentare in suma de D 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.