



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Nationala de
Administrare Fiscala
Directia Generala a Finantelor
Publice a judetului Brasov



Str. Mihail Koglniceanu, nr. 7
Brasov
Tel: 0268.547726
Fax: 0268.547730
E-mail: finantepublice@rdsbv.ro

DECIZIA NR.936

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre DG.F.P. Brasov- Activitatea de Inspectie Fiscala, privind solutionarea contestatiei depusa de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA si majorari de intarziere aferente.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. Brasov, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. Brasov este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SCX.

I.SCX formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere si Raportului de inspectie fiscala prin care s-a stabilit de plata TVA si s-au calculat majorari de intarziere aferente si solicita admiterea contestatiei cu privire la aceste sume, din urmatoarele motive:

Prin raportul de inspectie fiscala s-a respins la deductibilitate TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare utilitati aferente spatiului inchiriat pe considerentul ca au fost incalcate prevederile art.147 alin.(2) si (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.47 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea sustine ca in contractului de inchiriere incheiat intre SC B in calitate de Locator si SC X in calitate de Locatar, la art.3"Obligatiile locatarului" se specifica faptul ca "Locatarul va suporta cheltuielile de intretinere referitoare la apa, electricitate, incalzire si salubritate, telefoane, alarma, paza, service lift si alte prestari conform facturii prezentate de Locator sau administratia cladirii".

Contestatoarea sustine ca in cauza in speta este vorba despre doua operatiuni distincte si anume;

-o operatiune de inchiriere bun imobil pentru care societatea , respectiv locatorul, a folosit regimul de scutire

-o operatiune de recuperare a unor utilitati prin emiterea unor facturi catre locatar.

SC X mentioneaza ca, este de acord ca, in cazul in care prin facturarea de chirie se recupereaza si contravaloarea utilitatilor sa se aplice prevederile art.147 alin.(2) si (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare insa

considera ca in speta trebuie sa se faca distinctie, din punct de vedere al TVA, intre cele doua operatiuni si invoca in sustinere prevederile art.129 alin.(2) din Codul fiscal si pct.19 alin.(6) sau alin.(7) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal.

Contestatoarea sustine ca, deoarece operatiunea de recuperare a utilitatilor nu este aferenta operatiunii de inchiriere a bunului imobil, Locatorul si-a dedus TVA aferenta facturilor de utilitati si a emis o factura tot cu TVA pentru recuperarea acestora catre Locatar, in conformitate cu prevederile art.129 alin.(2) si art.147 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele prezentate, contestatoarea solicita admiterea contestatiei si acordarea dreptului de deducere pentru TVA aferenta facturilor de utilitati, avand in vedere ca potrivit contractului de inchiriere obligatia de plata a utilitatilor revine Locatarului.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata catre bugetul TVA si majorari de intarziere aferente.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere partial contestata, respectiv cu privire la dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor de utilitati din spatiu inchiriat, rezulta urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus TVA aferenta unor cheltuieli facturate de SC B , cheltuieli ce sunt alocate activitatii care nu da drept de deducere, respectiv inchirierea spatiului, operatiune scutita in interiorul tarii potrivit art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pentru care SC G nu a optat pentru taxarea acestei operatiuni in conformitate cu prevederile pct.38 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In aceste conditii organele fiscale au respins la deducere TVA aferenta facturilor de utilitati pentru spatiu inchiriat, emise de SC B in calitate de locator catre SC X in calitate de locatar, in conformitate cu prevederile art.147 alin.(1) si (2) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent TVA de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 26.10.2009-29.03.2010, majorari de intarziere.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

In ceea ce priveste TVA, contestata de societate, cauza supusa solutionarii D.G.F.P.Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este daca SC X poate beneficia de exercitarea dreptului de deducerea TVA aferenta facturilor de utilitati pentru spatiu inchiriat , in conditiile in care locatorul nu a depus la organele fiscale teritoriale notificarea din care sa rezulte ca a optat pentru taxarea operatiunilor privind inchirierea imobilului, potrivit prevederilor legale in vigoare.

In fapt, potrivit Contractului incheiat intre SC B in calitate de Locator si SC X in calitate de Locatar, SC X a inchiriat spatiul, avand ca destinatie hala pentru mica productie si depozitare, in scopul desfasurarii activitatilor legale proprii.

Urmare a inspectiei fiscale partiale cu control ulterior , organele de inspectie fiscala au constatat ca SC B nu a optat pentru taxarea operatiunilor prevazute la art.141 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pentru operatiunea de

inchiriere a bunului imobil, dar a emis catre SC X facturile reprezentand contravaloare utilitati aferente spatiului inchiriat cu TVA.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare utilitati aferente spatiului inchiriat, avand in vedere ca operatiunea privind inchirierea de bunuri imobile este scutita in interiorul tarii, potrivit prevederilor art. 141 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar Locatorul nu a depus Notificare privind taxarea operatiunii de inchiriere, in conformitate cu prevederile pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea sustine ca potrivit art.3"Obligatiile locatarului" din Contractului de inchiriere incheiat cu SC B, are obligatia de a suporta cheltuielile de intretinere referitoare la apa, electricitate, incalzire si salubritate, telefoane, alarma, paza, service lift si alte prestari conform facturii prezentate de Locator sau administratia cladirii.

Totodata, sustine faptul ca in cauza in speta este vorba despre doua operatiuni distincte si anume;

-o operatiune de inchiriere bun imobil pentru care societatea , respectiv locatorul, a folosit regimul de scutire

-o operatiune de recuperare a unor utilitati prin emiterea unor facturi catre locatar.

Considera ca trebuie sa se faca distinctie, din punct de vedere al TVA, intre cele doua operatiuni, deoarece operatiunea de recuperare a utilitatilor nu este aferenta operatiunii de inchiriere a bunului imobil iar Locatorul si-a dedus TVA aferenta facturilor de utilitati si a emis o factura tot cu TVA pentru recuperarea acestora catre Locatar, in conformitate cu prevederile art.129 alin.(2) si art.147 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.141 alin (2) lit.e) si art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

"(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

*e) arendarea, concesiunea, **închirierea și leasingul de bunuri imobile**, cu următoarele excepții:*

[...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme."

-pct 38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003

"(1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va

anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal."

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se retine faptul că închirierea unui bun imobil reprezintă operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, cu excepțiile prevăzute de lege. În cazul în care se dorește taxarea acestei operațiuni Locatorul trebuie să depună o notificare la organul fiscal teritorial iar taxarea operațiunii se aplică de la data înscrisă în notificare.

Din documentele existente la dosarul contestației și susținerile contestatoarei rezultă că SC B nu a optat pentru taxarea operațiunii de închiriere a imobilului în cauză însă a emis către SC X, facturile reprezentând contravaloare utilități aferente spațiului închiriat, cu TVA.

În speta sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(9) și art.147 alin.(1), alin.(2) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

-art.126

"(9) Operațiunile impozabile pot fi:

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;"

-art.147

"(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.

(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. În condițiile stabilite prin norme, persoana parțial impozabilă poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.

(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de

operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.

iar la pct.47 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizeaza:

"(1) În aplicarea art. 147 alin. (3) și alin. (4) din Codul fiscal, dacă bunurile sau serviciile achiziționate pot fi alocate parțial activității care nu dă drept de deducere și parțial activității care dă drept de deducere, nu se aplică prevederile art. 147 alin. (5) din Codul fiscal, respectiv deducerea taxei pe bază de pro rata.

Exemplu: o societate care cumpără o clădire, cunoaște din momentul achiziționării acesteia partea din clădire care va fi alocată pentru închiriere în regim de scutire și partea de clădire care va fi alocată pentru închiriere în regim de taxare, va deduce taxa corespunzătoare părții din clădire care urmează a fi utilizată pentru închiriere în regim de taxare și nu va deduce taxa aferentă părții din clădire, care va fi utilizată pentru închiriere în regim de scutire".

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, persoana impozabilă care realizează operațiuni care dau drept de deducere ca și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită persoana impozabilă cu regim mixt iar achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul de cumpărări iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.

Se reține astfel ca, SC B este persoana impozabilă cu regim mixt în condițiile în care nu a optat pentru taxarea operațiunilor de închiriere a bunurilor imobile iar taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, **nu se deduce.**

De asemenea, se reține ca facturile reprezentând contravaloare energie electrică, apă canal au fost facturate de furnizorii de bunuri și servicii către SC B și refacturate către SC X cu TVA, conform Contractului de închiriere, după cum susține și contestatoarea în contestația formulată.

La art.134 ^1alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se specifică faptul ca :

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

b) în cazul operațiunilor de închiriere, leasing, concesiune și arendare de bunuri, la data specificată în contract pentru efectuarea plății.

La art.134^2 din Codul fiscal se prevede ca:

"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

iar potrivit art.145 alin.(1) " Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei."

Ori, în cauza în speta este vorba despre operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv utilitățile aferente unui spațiu închiriat, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, potrivit prevederilor art.126 alin.(9) coroborat cu art.147 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

SC B nu avea drept de deducere a TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare utilitati pentru spatiul inchiriat in conditiile in care operatiunea este scutita din punct de vedere a TVA prin lege iar aceasta societate nu a optat pentru taxarea acestei operatiuni.

Totodata, SC B nu avea dreptul de a emite factura cu TVA catre SC X pentru operatiunile care nu dau drept de deducere (in speta operatiunile legate de inchirierea imobilului), in conditiile in care in lege se prevede in mod clar ca achizitiile destinate realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere se inscriu intr-o coloana distincta din jurnalul de cumparari iar taxa deductibila aferenta acestora nu se deduce.

La pct 40 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*"...Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. **Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită.** Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă."*

Avand in vedere prevederile legale invocate se retine faptul ca societatea nu are dreptul de deducere sau de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru TVA innscria in facturile in cauza, in conditiile in care societatea prestatoare nu au optat pentru taxarea operatiunii privind inchirierea imobilului in cauza.

In cauza in speta, beneficiarul SC X ar fi putut sa solicite SC B, in conditiile legii, stornarea facturilor cu taxa pe valoarea adaugata si emiterea unor facturi fara taxa pe valoarea adaugata .

Art.129 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal invocat de catre contestatoarele nu are aplicabilitate in cauza in speta, deoarece din documentele existente in copie la dosarul cauzei rezulta in mod clar ca facturile de utilitati aferente spatiului inchiriat au fost facturate de furnizorii de utilitati catre SC B si ulterior refacturate de catre aceasta societate catre SC X.

In ceea ce priveste argumentul societatii ca in speta este vorba despre doua operatiuni distincte respectiv :

-o operatiune de inchiriere bun imobil pentru care societatea , respectiv locatorul, a folosit regimul de scutire

-o operatiune de recuperare a unor utilitati prin emiterea unor facturi catre locatar, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece utilitatile refacturate de catre SC B sunt necesare functionarii spatiului inchiriat care, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, reprezinta o operatiune scutita fara drept de deducere pentru care Locatorul nu avea drept de deducere a TVA din facturile de utilitati emise de furnizorii de utilitati.

In ceea ce priveste argumentul societatii respectiv ca Locatorul si-a dedus TVA aferenta facturilor de utilitati si a emis o factura tot cu TVA pentru recuperarea acestora catre Locatar, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei avand in

vedere faptul ca potrivit art.150 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare :

"(3) Orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în orice alt document care servește ca factură este obligată la plata acesteia."

iar potrivit pct.58 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

*"(1) În sensul art. 150 alin. (3) din Codul fiscal, orice persoană care înscrie în mod eronat taxa într-o factură sau într-un alt document asimilat unei facturi va plăti această taxă la bugetul statului, iar **beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxă dacă operațiunea este scutită fără drept de deducere, fiind aplicabile prevederile pct. 40.**"*

Avand in vedere faptul ca cheltuielile legate de bunul imobil inchiriat sunt aferente unor operatiuni scutite fara drept de deducere se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA,

In consecinta se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC Xcu privire la TVA stabilita de plata prin Decizia de impunere, deoarece argumentele de fapt si de drept prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal contestat.

Referitor la majorarile de intarziere stabilite prin Decizia de impunere, contestate de societate, precizam:

Organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere, aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

Mentionam ca majorarile de intarziere contestate, au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care dispun:

"(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

In conditiile in care majorarile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie a fost respinsa contestatia cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata, se va respinge contestatia si pentru majorarile de intarziere potrivit principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.F.P.Brasovm, pentru suma totala, reprezentand:

- TVA
- majorari de intarziere aferente

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.