

**DECIZIA nr. 75/2009**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC X SRL,**  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Activitatea de inspectie fiscala persoane juridice din cadrul AFP Sector 1, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x, prin imputernicit, doamna x, avand adresa de corespondenta in x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **27.11.2008**, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 1 sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1, comunicata in data de **27.10.2008**, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de x lei si TVA aprobata la rambursare in suma de x lei, din care societatea contesta numai TVA respinsa la rambursare in suma de **x lei** (x lei + x lei + x lei).

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), 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 se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

**I. In sustinerea contestatiei, contribuabila a prezentat urmatoarele argumente:**

*1. Referitor la TVA aferenta cheltuielilor cu protocolul si deplasarea in suma de x lei:*

Pentru cumpararile reprezentand cheltuieli de protocol au fost intocmite jurnale de cumparari separate, sumele respective fiind inregistrate in deconturile de TVA ca taxa nedeductibila si in contul societatii in analitic distinct al contului 4426.

Atat cheltuielile de protocol, cat si cele de deplasare, precum si TVA aferenta acestora au fost stornate in totalitate in luna decembrie 2004, avand in vedere ca acestea au fost suportate din sumele cu care a fost creditata societatea, in conditiile in care anul 2004 a fost incheiat cu pierdere. Prin urmare, intrucat cheltuieli sunt nedeductibile, sumele respective au fost stornate si inregistrate in decontul de TVA aferent lunii martie 2005 (trimestrul I 2005), la randurile regularizari de taxa cu semnul (-).

Conform balantei de verificare la data de 31.12.2004, rulajul total al conturilor 625 - cheltuieli de deplasare si 623 - cheltuieli de protocol este zero, acestea fiind stornate in totalitate.

Organul de inspectie fiscala nu a discutat constatările din raportul de inspectie fiscala, cu imputernicitul societatii, caz in care acesta din urma ar fi sesizat erorile produse si ar fi dat explicatiile scrise necesare.

### *2. Referitor la TVA aferenta chiriei in suma de x lei:*

Contractul de inchiriere a fost incheiat intre contestatara si SC x SRL in data de 21.11.2003, data de la care a intrat in vigoare, contractul de inchiriere din 05.02.2004, reprezentand de fapt o rescriere a acestuia.

Taxarea operatiunilor de inchiriere se facea in baza art. 9 alin. (2) lit. o) din Legea nr. 345/2002, optiunea fiind tacita.

Prevederile Codului fiscal invocate in raportul de inspectie fiscala erau aplicabile de la data de 01.01.2004 si nu prevad obligatia chirasului privind notificarea optiunii de taxare, aceasta obligatie fiind in sarcina persoanei impozabile care face optiunea.

Dispozitiile HG nr. 1861/21.12.2006, aplicabile de la data de 01.01.2007 recunosc optiunea tacita inainte de data aderarii, optiunea urmand a fi notificata in termen de 90 de zile de la data aderarii.

In notificarea depusa de SC x SRL se mentioneaza data de la care se opteaza pentru taxare ca fiind 01.01.2007 - optiune tacita inainte de data aderarii.

Chirasul nu avea obligatia de a detine o copie a notificarii, intrucat contractul de inchiriere a incetat la data de 31.03.2005, prevederile HG nr. 1759/19.12.2008, intrand in vigoare de la data de 01.01.2008. Mai mult, aceste dispozitii legale permit aplicarea regimului de taxare chiar daca se depune cu intarziere notificarea.

### *3. Referitor la TVA aferenta serviciilor de consultanta si asistenta in suma de x lei:*

Obiectul contractului de consultanta a fost mentionat partial in Raportul de inspectie fiscala.

Administratorul unic era singurul in masura sa decida daca era necesara o activitate de marketing pentru identificarea oportunitatilor de afaceri in Romania si cine era in masura faca aceasta activitate, respectiv o firma specializata sau un departament propriu format din personal salarizat.

Organul de inspectie fiscala nu are atributii in a aprecia deciziile administratorului societatii si nu poate impune ca unele activitati sa ii fie prestate societatii gratuit, pentru ca societatea nu obtine venituri.

Contestatara a beneficiat de servicii prestate de o persoana impozabila destinate operatiunilor taxabile, avand dreptul la deducerea TVA facturata de prestator, conform prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) si alin. (8) lit. a) din Legea nr. 571/2003.

Faptul ca societatea nu a desfasurat activitati taxabile din cele prevazute de obiectul sau de activitate, nu schimba destinatia serviciilor prestate.

SC x SRL a prestat serviciile mentionate in contract, respectiv a identificat posibili parteneri de afaceri, a stabilit intalniri cu acesti posibili parteneri de afaceri, a insotit reprezentantul societatii la intalniri, a asigurat pentru acesta consultanta si asistenta juridica, financiara, comerciala, precum si servicii de traducere.

Pe parcursul anului 2004, s-au efectuat o serie de deplasari ale administratorului pentru a participa la aceste intalniri.

Organele de inspectie fiscala aveau posibilitatea sa ceara detalii despre derularea acestui contract atat de la contestatara, cat si de la prestatorul serviciilor, in speta de la SC x SRL, insa nu a facut acest lucru, solicitand doar contractul si factura si concluzionand ca nu se accepta la deducere TVA aferenta serviciilor respective.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care a stabilit taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de x lei si TVA aprobata la rambursare in suma de x, din care societatea contesta numai TVA respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

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

**SC X SRL** este inregistrata la ORC sub nr. x si are CUI x.

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata contestata este 07.01.2004 - 31.03.2005.

**3.1. Referitor la TVA aferenta cheltuielilor cu protocolul si deplasarea in suma de x lei:**

*Cauza supusa solutionarii este daca a fost stabilita corect nedeductibilitatea TVA aferenta cheltuielilor cu protocolul si deplasarea in suma de x lei, in conditiile in care, desi i s-a solicitat in mod expres de catre organul de solutionare a contestatiei, societatea nu a prezentat o situatie clara din care sa rezulte modul in care s-a efectuat stornarea acestor sume in evidentele contabile, respectiv care sunt documentele stornate si care este data la care acestea au fost inregistrate, ca taxa pe valoarea adaugata deductibila, in jurnalul de cumparari.*

**In fapt**, prin Raportul de inspectie fiscala nr. x in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x contestata, organele de inspectie fiscala au considerat ca TVA aferenta cheltuielilor cu protocolul si deplasarea in suma de x lei este nedeductibila, intrucat facturile prezentate nu au inscrise corect informatiile prevazute de dispozitiile Codului fiscal referitoare la denumirea, adresa si codul de inregistrare al cumparatorului de bunuri si servicii.

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 145 alin. (8) si art. 155 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 51 alin. (1) din normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare la data de 01.01.2004:

*Codul fiscal:*

**"Art. 145 - (8)** Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în functie de felul operatiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, si pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informatiile prevăzute la art. 155 alin. (8), si este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată."

**"Art. 155 - (8)** Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informatii:

- a) seria si numărul facturii;
- b) data emiterii facturii;
- c) numele, adresa si codul de înregistrare fiscală al persoanei care emite factura;
- d) **numele, adresa si codul de înregistrare fiscală, după caz, al beneficiarului de**

**bunuri sau servicii;**

- e) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;
- f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;

- g) cota de taxă pe valoarea adăugată sau mențiunea scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil sau neinclus în baza de impozitare, după caz;
- h) valoarea taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile taxabile.

*Norme metodologice:*

"51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată **se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8)** din Codul fiscal. În cazuri exceptionale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii".

De menționat este faptul că prevederi similare se regăsesc și în modificările și completările ulterioare ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și normelor metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004.

Față de cele mai sus prezentate, rezulta că o primă condiție pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziție este ca societatea să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabilii înregistrați ca platitori de TVA. De asemenea, cumpărătorul are obligația de a înregistra în contabilitate facturi fiscale sau documente legal aprobate care să conțină toate datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu și de a verifica întocmirea corectă a acestora.

De altfel, justificarea dreptului de deducere se efectuează cu facturi fiscale în original emise de societatea platitoare de TVA.

Se reține că **SC X SRL** avea obligația justificării dreptului de deducere a TVA cu facturi fiscale deținute în original și întocmite potrivit dispozițiilor art. 145 alin. (8) și art. 155 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale pct. 51 alin. (1) din normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004.

Prin urmare, dreptul de deducere a TVA se exercită în baza facturilor fiscale deținute în original și completate în mod obligatoriu cu toate datele prevăzute de formular, înregistrarea în evidența contabilă a unor facturi deținute în copie și care nu conțin toate datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu, ducând la sancționarea societății cu pierderea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor respective.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele societății referitoare la faptul că atât cheltuielile de protocol, cât și cele de deplasare, precum și TVA aferentă acestora au fost stornate în totalitate în luna decembrie 2004, iar taxa pe valoarea adăugată a fost înregistrată în decontul de TVA aferent lunii martie 2005 (trimestrul I 2005), la rândurile regularizări de taxă cu semnul (-), având în vedere următoarele considerente:

1. potrivit mențiunilor din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, **TVA aferentă cheltuielilor de protocol și deplasare nu poate fi identificată, deoarece în jurnalul de operațiuni diverse și în jurnalul pentru cumpărări aferente lunii decembrie 2004, prezentate de societate sunt stornate și alte sume reprezentând TVA dedusă în lunile anterioare în mod nejustificat, sumele fiind înregistrate în mod cumulat;**

2. mențiunile organului de inspecție fiscală sunt susținute și de documentele existente la dosarul cauzei, respectiv:

- a - jurnalul de operațiuni diverse în care s-au înregistrat următoarele:

"cont 4426 - TVA deductibil (cheltuieli cu deplasari, detasari) - storno cheltuieli cu deplasari - (-) x lei";

"cont 4426 - TVA nedeductibil (cheltuieli protocol) - storno cheltuieli protocol - (-) x lei";

b - balanta de verificare sintetica:

"cheltuieli de protocol - rulaj total debitor - x";

"cheltuieli cu deplasari - rulaj total debitor - x".

c - decont de taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii martie 2005:

"9. regularizari - (-) x lei;

14. regularizari - (-) x lei."

De altfel, potrivit OMFP nr. 256/2004 pentru aprobarea modelului si continutului formularului "Decont de taxã pe valoarea adãugată", Anexa 2, la rândul 9, se evidentiazã sumele rezultate din corectarea datelor din rândul 8 din deconturile anterioare depuse la organele fiscale, iar, la randul 14, se evidentiazã sumele rezultate din corectarea datelor de la rândul 13 din deconturile anterioare depuse la organele fiscale.

In ceea ce priveste TVA aferenta cheltuielilor cu protocolul, potrivit pct. 7 alin. (6) din normele metodologice de aplicare art. 128 alin. (9) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004:

"Încadrarea în limitele prevãzute la alin. (3)-(5) se determinã pe baza datelor raportate prin situatiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizãrile, actiunile de mecenat sau alte actiuni prevãzute prin legi, acordate în numerar. **Depãsirea limitelor constituie livrare de bunuri si se colecteazã taxa pe valoarea adãugată, dacã s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adãugată corespunzãtoare depãsirii. Taxa pe valoarea adãugată colectatã aferentã depãsirii se calculeazã si se include la rubrica de regularizãri din decontul întocmit pentru perioada fiscalã în care persoanele impozabile înregistrate ca plãtitori de taxã pe valoarea adãugată au depus situatiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora."**

3. potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2004:

"**Art. 156.** - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plãtitori de taxã pe valoarea adãugată, au urmãtoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

c) sã furnizeze organelor fiscale toate justificãrile necesare în vederea stabilirii operatiunilor realizate atãt la sediul principal, cât si la subunitãti.(...)

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"**Art. 56** - (1) În vederea stabilirii stãrii de fapt fiscale, **contribuabilul are obligatia sã punã la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscriuri.**"

"**Art. 65** - (1) Contribuabilul **are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricãror cereri adresate organului fiscal**".

In temeiul art. 7 privind "Rolul activ" din Codul de procedura fiscala, republicat, prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 06.02.2009, organul de solutionare a contestatiei a solicitat contestatarei sa prezinte **o situatie clara** a modului in care s-a realizat operatiunea de stornare invocata in cuprinsul contestatiei, cu identificarea documentelor

stornate, precum si a datei la care acestea au fost inregistrate, ca taxa pe valoarea adaugata deductibila, in jurnalul de cumparari.

4. prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, societatea, in loc sa dea curs acestor solicitari, in sensul sustinerii contestatiei formulata (privind acest capat de cerere) cu documente si argumente legale, s-a rezumat in a prezenta o serie de aspecte legate de modalitatea de desfasurare a inspectiei fiscale;

5. prin contestatia formulata insasi contestatara recunoaste ca pentru suma de x lei nu are drept de deducere.

Avand in vedere prevederile legale, precum si faptul ca societatea nu a facut dovada ca TVA aferenta cheltuielilor cu protocolul si deplasarea in **suma de x lei** a fost stornata in luna decembrie 2004 si inregistrata in decontul lunii martie 2005 la rubrica "regularizari, rezulta ca in mod corect AFP Sector 1 a sanctionat societatea cu pierderea dreptului de deducere a TVA.

In consecinta, contestatia **SC X SRL** urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind TVA aferenta cheltuielilor cu protocolul si deplasarea in suma de x lei.

### **3.2. Referitor la TVA aferenta chiriei in suma de x lei:**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea are dreptul la deducerea TVA aferenta chiriei in suma de x lei pentru contractul de inchiriere incheiat in data de 21.11.2003 cu SC x SRL, in conditiile in care, pe de-o parte nu a facut dovada ca prestatorul a deus la organul fiscal notificarea privind optiunea de taxare a acestei operatiuni, iar, pe de alta parte, numai in cazul contractelor de inchiriere in derulare, care au continuat dupa data de 1 martie 2003, se considerã cã au optat tacit pentru regimul de taxare pentru operatiuni de natura celor prevãzute la art. 9 alin. (2) lit. o) din Legea nr. 345/2002.*

**In fapt**, **SC X SRL**, in calitate de chirias, a incheiat in data de 21.11.2003 un contract de inchiriere cu SC x SRL, in calitate de proprietar, avand ca obiect o suprafata de x mp din imobilul situat in x.

Pentru chiria facturata in perioada februarie 2004 - martie 2005, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA aferenta in suma de x lei (din care contribuabila contesta numai suma de x lei), intrucat societatea nu a prezentat notificarea prestatorului privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 9 alin. (2) lit. o) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art. 22<sup>1</sup> alin. (4), (5) si (6) din normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 598/2002:

*Lege:*

"**Art. 9.** - (2) Alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adãugată:

**o) arendarea, concesiunea si închirierea de bunuri imobile, cu urmãtoarele exceptii:**

1. operatiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu functie similarã, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
2. închirierea amplasamentelor pentru stationarea vehiculelor;

3. închirierea utilajelor si a masinilor fixate în bunurile imobile;
4. închirierea seifurilor.

(...) (6) Persoanele impozabile pot opta pentru plata taxei pe valoarea adăugată în cazul:

a) operatiunilor de arendare, concesiune si închiriere de bunuri imobile, prevăzute la alin. (2) lit. o), în conditiile stabilite prin normele de aplicare a legii. (...)"

*Norme metodologice:*

"**Art. 22<sup>1</sup>**. - (4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, **care au continuat după data de 1 martie 2003 regimul de taxare pentru contractele în derulare**, se consideră că **au optat tacit** pentru regimul de taxare pentru operatiuni de natura celor prevăzute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege.

(5) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de impozite si taxe, dar neînregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, **precum si cele înfiintate după data de 1 martie 2003, dacă optează pentru regimul de taxare al operatiunilor prevăzute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege, vor solicita înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată**, urmând procedurile privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite si taxe. După dobândirea calitatii de plătitor de taxă pe valoarea adăugată **vor notifica în scris organelor fiscale competente asupra bunurilor imobile sau părtilor de bunuri imobile, pentru care optează pentru regimul de taxare**. În situatia în care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operatiunilor prevăzute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege si se optează pentru taxarea acestora, în notificarea transmisă organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinată acestor operatiuni. Formularul pentru notificarea optiunii (modelul este prevăzut în anexa nr. 3 la norme) se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca plătitori de impozite si taxe. **Regimul de taxare pentru operatiunile prevăzute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege se aplică de la data înscrisă în notificare**. Taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor imobile dobândite anterior datei de la care aceste persoane devin plătitori de taxă pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă.

(6) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată **pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operatiune prevăzută la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege. Optiunea se notifică organelor fiscale teritoriale conform procedurii descrise la alin. (5) si se aplică de la data înscrisă în notificare**."

De asemenea, prevederi similare cu privire la TVA aferenta inchirierilor de bunuri imobile se regasesc si la art. 141 alin. (2) lit. k) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31 decembrie 2004:

"(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 si pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 prevede urmatoarele:

"42. (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 inregistrata 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 procentele din imobilul destinata acestor operatiuni".

"44. **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".

Prevederi legale similare se regasesc pe intreaga perioada supusa inspectiei fiscale.

Astfel, 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 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.

De asemenea, in anul 2003, legiuitorul a prevazut o exceptie in cazul optarii pentru plata taxei pe valoarea adăugată, in sensul ca numai pentru contractele de inchiriere in derulare la data de 1 martie 2003, care au continuat sa fie valabile si după aceasta data, se consideră că persoanele impozabile au optat tacit pentru regimul de taxare a operatiunilor de natura celor prevăzute la art. 9 alin. (2) lit. o) din Legea nr. 345/2002.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca **SC X SRL**, in calitate de chirias, a incheiat in data de 21.11.2003, un contract de inchiriere cu SC x SRL, in calitate de proprietar, avand ca obiect o suprafata de x mp din imobilul situat x.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contestatarei potrivit carora SC x SRL a optat tacit pentru regimul de taxare, intrucat contractul de inchiriere a fost incheiat de-abia in data de 21.11.2003 (*societatea a fost infiintata dupa aceasta data*), astfel ca, in acest caz nu sunt aplicabile dispozitiile art. 22<sup>1</sup> alin. (4) din HG nr. 598/2002, care se refera in mod expres **numai la** contractele in derulare la data de 01.03.2003 si care continua sa fie valabile si dupa aceasta data.

In speta sunt aplicabile si prevederile cap. II, lit. A pct. 4 din OMFP nr. 967/2005 privind aprobarea Metodologiei de solutionare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu optiune de rambursare



"(1) Dacă decontul cu optiune de rambursare se încadrează în categoria de risc fiscal mediu, organul fiscal va proceda la **efectuarea analizei documentare.**"

În aplicarea dispozițiilor legale mai sus prezentate și întrucât contestatara nu a prezentat organului de inspecție fiscală notificarea prin care SC x SRL a optat pentru regimul de taxare a operațiunii de închiriere, s-a solicitat complinirea acestei lipse.

În acest sens, conform mențiunilor din raportul de inspecție fiscală nr. x, **SC X SRL** a prezentat notificarea înregistrată la AFP Sector 1 în data de 04.04.2007, din care rezultă că data de la care s-a optat pentru taxare este "**01.01.2007** - opțiune tacită înainte de data aderării".

Se constată că, în mod eronat, este menționat în această notificare faptul că s-a optat tacit înainte de data aderării, întrucât, așa cum am arătat anterior, prevederile legale privind optarea tacită nu sunt aplicabile în cazul contractului încheiat între contestatara și SC x SRL la data de **21.11.2003**.

Prin urmare, invocarea de către societate a faptului că dispozițiile HG nr. x, aplicabile de la data de 01.01.2007, recunosc opțiunea tacită înainte de data aderării nu prezintă relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei.

Totodată, ca să poată deduce taxa aferentă operațiunilor de închiriere, contestatara era obligată să dețină o copie a notificării, prin care SC x SRL să fi optat pentru taxarea operațiunii de închiriere a suprafeței de 51,87 mp din imobilul situat în x, notificare care trebuia depusă potrivit dispozițiile legale în vigoare.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, argumentele societății potrivite cărora nu era obligată să dețină o copie a notificării, având în vedere următoarele considerente:

- beneficiarii unor operațiuni pentru care nu a fost depusă o notificare, nu au dreptul de deducere a TVA aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită, aceștia având obligația de a solicita prestatorului stornarea facturii cu TVA și emiterea unei noi facturi fără TVA;

- beneficiarul, cunoscând faptul că operațiunea de închiriere este o operațiune scutită, precum și faptul că nu are dreptul de deducere a TVA pentru o astfel de operațiune decât în cazul în care ar fi fost depusă o notificare de solicitare a taxării de către prestator, era obligat, chiar dacă acest lucru nu este prevăzut expres în lege, dar decurge în mod logic din prevederile mai sus invocate, să solicite prestatorului dovada depunerii acestei notificări;

- în condițiile prevederilor pct. 42, coroborate cu cele ale pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, societatea avea obligația să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile legale pentru a putea beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, având în vedere cele mai sus-menționate, precum și faptul că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organul de inspecție fiscală, deși i s-a solicitat acest lucru, în mod expres de către organul de soluționare a contestației prin adresa x, confirmată de primire în data de 06.02.2009, contestația **SC X SRL** urmează să fi respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente pentru capatul de cerere privind TVA aferentă chiriei în suma de x lei.

**3.3. Referitor la TVA aferentă serviciilor de consultanță și asistență în suma de x lei:**

*Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect ca TVA aferenta serviciilor de consultanta si asistenta in suma de x lei este nedeductibila, in conditiile in care societatea contestatara nu probeaza cu documente prestarea efectiva si necesitatea acestor servicii si nici in ce masura sunt aferente operatiunilor sale taxabile, desi i s-a solicitat expres acest lucru de catre organul de solutionare a contestatiei.*

**In fapt**, SC X SRL, in calitate de client, a dedus TVA in suma de x lei aferenta facturii nr. x emisa de SC x SRL, in calitate de consultant, in baza contractului cadru de colaborare pentru prestarea serviciilor de consultanta si asistenta din data de 19.03.2004.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. x in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x contestata, organele de inspectie fiscala au considerat ca TVA aferenta serviciilor de consultanta si asistenta in suma de x lei este nedeductibila, intrucat, in perioada supusa verificarii, societatea nu a realizat venituri (*din operatiuni taxabile pentru care a fost infiintata*), astfel ca serviciile in cauza nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1), (3) si (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data de 02.12.2004:

"**Art. 145.** - (1) Dreptul de deducere ia nastere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă. (...)

(3) **Dacă bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile**, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, **si pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă.**

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în functie de felul operatiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, si **pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală**, care cuprinde informatiile prevăzute la art. 155 alin. (8), si este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) si art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4)."

Fata de prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor care au fost prestate sau urmeaza sa fie prestate este deductibila doar in situatia in care serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca, in data de 19.03.2004, SC X SRL, in calitate de client, a incheiat cu SC x SRL, in calitate de consultant, contractul cadru de colaborare pentru prestarea serviciilor de consultanta si asistenta, potrivit caruia obiectul contractului este "asistenta si consultanta pentru constituirea unei societati de

drept roman; consultanta pentru probleme de strategie comerciala si indicarea elementelor pentru definitivarea planului de dezvoltare al societatii; asistenta si consultarea in raporturile cu mass-media si in interventiile societatii la conferinte (...); in scouting indreptat catre identificarea posibilitatilor de parteneriat locale; in raporturile cu caracter promotional si comercial cu statul (...); asistenta si suport logistic; asistenta si gestionarea legala, administrativa si fiscala a actelor preventive si rezultate din activitatea societatii constituite."

Totodata, in cuprinsul contractului se mentioneaza ca "pentru indeplinirea activitatilor prevazute, **SC x SRL va pune la dispozitia clientului resursele umane, tehnice si documentele necesare**, precum si sediu si conditii de lucru adecvate."

Cu privire la obligatiile comune ale partilor, "**pentru fiecare oportunitate de investitie si/sau de afaceri acceptata de catre client, partile vor redacta si semna un act additional (...) care va contine minim urmatoarele precizari: obiectul initiativei, durata, obligatiile detaliate ale partilor referitoare la obiectul initiativei, remuneratia consultantului (...)**"

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, **SC X SRL** a dedus TVA in suma de x lei aferenta facturii nr. x emisa de SC x SRL, in baza contractului mai sus mentionat.

Se retine ca societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documente din care sa ateste faptul ca serviciile in cauza au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile. Mai mult, s-a constatat ca, in perioada supusa verificarii, societatea nu a realizat venituri din operatiuni taxabile pentru care a fost infiintata.

Potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data de 02.12.2004:

"**Art. 156.** - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

c) să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunități.(...)

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"**Art. 56** - (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, **contribuabilul are obligatia să pună la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri.**"

"**Art. 65** - (1) Contribuabilul **are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricăror cereri adresate organului fiscal**".

In temeiul art. 7 privind "Rolul activ" din Codul de procedura fiscala, republicat, in si tinand cont de faptul ca prin contestatia formulata contribuabila a subliniat ca organul de inspectie fiscala trebuia sa-i ceara detalii despre derularea acestui contract, insa nu a facut-o, prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 06.02.2009, organul de solutionare a contestatiei a solicitat contestatarei sa faca dovada necesitatii efectuării cheltuielilor cu serviciile de consultanta si asistenta, potrivit contractului din data de 19.03.2004, prin specificul activităților desfășurate, precum si dovada ca aceste servicii au fost efectiv prestate.

De mentionat este ca, prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, contestatara nu a dat curs solicitarilor DGFP-MB privind depunerea dovezilor din care sa rezulte realitatea operatiunilor efectuate.

In speta fiind vorba de servicii de consultanta si asistenta, societatea avea posibilitatea de a prezenta in justificare situatii de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piată sau orice alte materiale corespunzătoare, **prevazute expres in contractul care face obiectul cauzei.**

In sustinerea contestatiei, contribuabila desi invoca ca sunt aplicabile dispozitiile art. 145 alin. (3) si (8) din Codul fiscal, nu tine cont de faptul ca are obligatia legala de face dovada ca **serviciile achizitionate au fost prestate efectiv si ca acestea sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile.**

Afirmatiile potrivit carora a beneficiat de serviciile prevazute in contractul de consultanta si asistenta in cauza, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme nu sunt sustinute cu documente.

Se retine si ca necesitatea acestor servicii nu este justificata, motivat si de faptul ca, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in perioada supusa verificarii, societatea nu a realizat venituri din operatiuni taxabile pentru care a fost infiintata.

In consecinta, contestatia **SC X SRL** urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind TVA aferenta serviciilor de consultanta si asistenta in suma de x lei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul OMFP nr. 256/2004, art. 9 alin. (2) lit. o) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art. 22<sup>1</sup> alin. (4), (5) si (6) din normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 598/2002, pct. 7 alin. (6), pct. 42 si pct. 44 din H.G. nr. 44/2004, art. 141 alin. (2) lit. k) si alin. (3), art. 145 alin. (1), (3) si (8) din Legea nr. 571/2003, art. 7, art. 56, art. 65, art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

## **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC X SRL** pentru suma de **x lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1.

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