

DECIZIA nr. 154 / 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti
sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice Sector 3- Activitatea de Inspecție Fiscala, cu adresa nr. , inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. , cu privire la contestatia formulata de **S.C. X S.R.L.**, cu sediul in Bucuresti,

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 3 sub nr. , il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /28.01.2008, intocmita de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 3- Activitatea de Inspecție Fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , comunicata sub semnatura la data de **28.01.2008**, prin care s-a stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare in suma de Y lei, din care societatea contesta suma de Y-1 lei.

Constatand ca, in speta, sunt indeplinite conditiile prevazute de 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 solutioneze contestatia formulata de **S.C. X S.R.L.**

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita anularea Deciziei de impunere nr. /28.01.2008 pentru TVA respinsa la rambursare in suma de Y-1 lei din facturile emise de SC T SA in perioada 01.01.2007-30.09.2007, pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA, fiind considerata de catre organele de inspectie fiscala chirie, pentru care nu a fost exprimata optiunea de taxare prin notificare la organele fiscale competente.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

- SC X SRL a incheiat cu SC T SA contractul de asociere nr. /27.06.1997, in baza art.33 si art.34 din Legea 15/1990 si art.251-256 din Codul Comercial creandu-se o asociatie independenta fara personalitate juridica, din care SC T SA ii revine 20% din profitul net lunar, dar nu mai putin de USD;

- in urma controlului fiscal efectuat de MFP la SC T SA pentru perioada 01.08.2000-31.12.2002 s-a stabilit ca aceasta nu a respectat prevederile art.25 din OUG nr. /2000 si art.29 din Legea nr.345/2002 cu privire la evidenta operatiunilor , colectandu-se TVA pentru sumele platite de SC X SRL;

- ulterior SC T SA a emis facturi cu TVA pentru suma fixa din contractul de asociere nr. /1997, din care nu reiese ca SC X SRL se obliga sa plateasca chirie catre SC T SA, ci 20% din profit net lunar, dar nu mai putin de USD/luna;

- intrucat intre parti nu exista contract de inchiriere nu exista baza legala care sa oblige SC T SA sa notifice organele fiscale competente pentru optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere;

- conform procesului verbal MFP nr. /31.03.2003, prin care s-a concluzionat ca sumele decontate intre partile unei asocieri fara a avea la baza decont sunt supuse TVA, societatea considera ca respecta prevederile legale si are drept de deducere a TVA din facturile emise de SC T SA.

In concluzie, SC X SRL solicita recunoasterea dreptului de deducere a TVA din facturile emise de SC T SA si rambursarea TVA in suma de Y-1 lei si mentioneaza ca isi intemeiaza contestatia pe art.169 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /28.01.2008, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 3 a stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare in suma de Y lei, din care societatea contesta suma de Y-1 lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatările organelor de inspectie fiscala, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

S.C. X S.R.L., avand sediul in *Bucuresti*, , sector 3 este inmatriculata la Registrul Comertului sub nr. J40/ /1995 si are codul unic de inregistrare RO

Obiectul de activitate principal, conform actului constitutiv, il reprezinta "Fabricarea de articole de voiaj si marochinarie, a articolelor de harnasament" - cod CAEN 1920.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Serviciul de Inspectie Persoane Juridice ale Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 3 a efectuat verificarea SC X SRL, pentru perioada 01.11.2006 - 30.09.2007, din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii decontului de T.V.A. cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. /25.10.2007 aferent lunii septembrie 2007, in suma de lei.

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are drept de deducere a TVA incepand cu data de 01.01.2007, pentru facturile emise de SC T SA, in baza unui contract de asociere din 1997, care a fost calificat anterior de organele de control din cadrul MFP ca nerespectand conditiile unui contract de asociere in participatiune, fiind considerat contract de inchiriere, care intra in sfera operatiunilor scutite de TVA, incepand cu 01.01.2007.

In fapt, din documentele existente la dosarul contestatiei si din constatările organelor de inspectie fiscala rezulta ca, in perioada supusa verificarii TVA, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata din facturile emise de SC T SA reprezentand obligatii contractuale prevazute in contractul de asociere nr. /27.06.1997.

La art.6 din contractul de asociere nr. /27.06.1997 se stipuleaza ca, SC T SA contribuie cu un spatiu total de 2.676 mp, pentru realizarea activitatilor economice comune convenite intre cele doua parti, iar potrivit art.11 <<S.C. "T" S.A. ii revine 20% din profitul net lunar, dar nu mai putin de \$/luna (echivalent in lei la cursul de schimb din ziua platii)>> si <<S.C. X SRL ii revine 80% din profitul net lunar.>>

In urma verificarii efectuate de organele de control din cadrul MFP la SC T SA, materializata in procesul verbal de control nr. /31.03.32003, s-a constatat ca nu au fost respectate obligatiile asocierii in participatiune din contractul de asociere nr. /1997, societatea fiind obligata la emiterea facturilor cu TVA.

Prin raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat pentru perioada 01.01.2007-30.09.2007 nerespectarea prevederilor art.126 alin.(9) lit.c), art.141 alin.(2) si alin.(3), art.156 alin.(1) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si ale pct.38 si pct.40 din normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu privire la taxarea operatiunilor si la obligatiile asocierii si au stabilit ca societatea nu are dreptul la rambursarea TVA in suma de Y-1 lei, dedusa din facturi emise de SC T SA, aferente contractului de asociere nr. /27.06.2007.

In drept, in ceea ce priveste sfera operatiunilor impozabile si regimul deducerilor pentru perioada verificata, in speta sunt aplicabile prevederile ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si normelor metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, care stipuleaza:

Codul fiscal (in vigoare la data de 01.01.2007):

"**Art.126** - (9) Operatiunile impozabile pot fi:

(...)

c) operatiuni scutite de taxã fãrã drept de deducere, pentru care nu se datoreazã taxa si nu este permisã deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevãzute la art. 141; (...)."

"**Art.141** - (2) Urmãtoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxã:

e) arendarea, concesionarea, închirierea si leasingul 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 de spatii sau locatii pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor si a masinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;

(...).

(3) Orice persoanã impozabilã poate opta pentru taxarea operatiunilor prevãzute la alin. (2) lit. e) si f), în conditiile stabilite prin norme."

Norme metodologice:

38. (1) În sensul art. 141 alin.(3) din Codul fiscal si fãrã sã contravinã prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoanã impozabilã poate opta pentru taxarea oricãreia din operatiunile scutite de taxã prevãzute la art. 141 alin.(2) lit. e) din Codul fiscal in ceea ce priveste un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achizitionat, transformat sau modernizat la sau dupã data aderãrii, în conditiile prevãzute la alin. (2)-(9). Pentru

bunurile imobile sau părți ale acestora, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării se aplică prevederile tranzitorii de la art. 161 din Codul fiscal. În sensul prezentelor norme sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil.

(...).

(3) **Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare.** 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, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal. Pentru bunurile imobile sau părțile din bunurile imobile pentru care au fost încheiate contracte de leasing care sunt în derulare la data de 1 ianuarie 2007, notificarea se va depune în termen de 90 de zile de la data aderării, în situația în care proprietarul bunului dorește să continue regimul de taxare pentru operațiunea de leasing cu bunuri imobile.

(5) **Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin. (1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).**

(6) **Persoanele impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru închirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile, trebuie să depună notificarea prevăzută în anexa 1 la prezentele norme în termen de 90 de zile de la data aderării.** Persoanele impozabile care au depus notificări pentru taxarea operațiunilor de închiriere, concesiune sau arendă de bunuri imobile, înainte de data aderării, nu mai au obligația să aplice acest regim de taxare pe o perioadă de 5 ani de la data înscrisă în notificare, dacă depun notificarea pentru renunțarea la regimul de taxare prevăzut la alin. (7) și nu este necesară modificarea notificării în sensul menționării suprafeței bunului imobil, în loc de procent din bunul imobil, conform mențiunilor din anexa 1 la prezentele norme."

(...).

"**40.** Cu excepția celor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal.(...). 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. Acestia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.**"

Codul fiscal:

"**Art. 145.** - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) *operațiuni taxabile;*

(...)."

"**Art. 146.** - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau *serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său*, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

(...)."

Fata de prevederile legale anterior mentionate si de documentele existente la dosarul cauzei se retine dreptul contribuabililor de a deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate *numai daca sunt efectuate in beneficiul firmei si daca sunt destinate realizarii operatiunilor supuse TVA*; pe cale de consecinta, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii, care nu sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor taxabile si nu sunt efectuate in beneficiul contribuabililor este nedeductibila.

De asemenea, in sfera operatiunilor supuse TVA sunt incluse si operatiunile scutite de taxă fără drept de deducere, între care închirierea de bunuri imobile, pentru acestea nedatorandu-se taxa si nefiind permisă deducerea taxei datorate sau achitate, cu mentiunea ca orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea acestor operatiuni, în conditiile stabilite prin norme.

Astfel, prin normele metodologice de aplicare a art.141 din Codul fiscal se stabileste cadrul concret de realizare a optiunii privind taxarea operatiunilor prevăzute la art. 141 alin.(2) lit. e) si anume, prin notificare depusa la organele fiscale competente si prin exercitarea dreptului de deducere de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare.

Totodata, se mentioneaza in mod expres faptul ca persoanele impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru taxarea operatiunilor de închiriere, trebuie să depună notificarea prevăzută în anexa 1 la norme in termen de 90 de zile de la data aderării.

Prin urmare, pe cale de consecinta, persoanele impozabile care nu au notificat organele fiscale cu privire la aplicarea taxarii operatiunilor scutite (prevăzute de art. 141 din Codul fiscal) nu au dreptul sa intocmeasca facturi pentru livrări de bunuri si/sau prestări de servicii cu TVA, precizandu-se expres ca beneficiarii acestor operatiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o operatiune scutită, acestia fiind obligati să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă si emiterea unei noi facturi fără taxă.

In speta sunt aplicabile si prevederile art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 156. - (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să tină evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operatiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operatiuni, trebuie să tină evidente pentru orice operatiune reglementată de prezentul titlu.

(...).

(5) În cazul asociatiilor în participatiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile si obligatiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile si cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți."

Totodata, potrivit Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin OMFP nr.1752/2005, cu modificarile ulterioare:

"221. - (1) *Cheltuielile si veniturile determinate de operatiunile asociierilor în participatie se contabilizează distinct de către unul din asociati, conform prevederilor contractului de asociere, cu respectarea prevederilor pct. 13.*

(2) *La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile si veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.*"

Din documentele existente la dosarul cauzei si din constatările organelor de inspectie fiscala reiese ca, in perioada 01.01.2007-30.09.2007, SC X SRL a evidenciat TVA deductibila din facturile emise de SC T in baza contractului de asociere nr. /1997, prin care s-a convenit ca partile asociate sa desfasoare impreuna activitati de productie si comercializare articole piele si marochinarie si alte activitati, fara ca in contract sa se stipuleze carui asociat ii revine obligatia contabilizarii cheltuielilor si veniturilor determinate de operatiunile asocierii în participatiune si fara ca la sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile si veniturile înregistrate pe naturi se fie transmise pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie, asa cum precizeaza reglementarile fiscale si contabile de mai sus.

Totodata, din constatările efectuate de organele de inspectie fiscala rezulta ca, in fapt SC T SA a pus la dispozitia SC X SRL dreptul de folosinta pentru spatiul din Bucuresti, bd. sector 3, unde este inregistrat si sediul societatii.

Se retine ca potrivit art. 11 din Codului fiscal: "*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.*"

Prin urmare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei afirmatia contestatarei, precum ca din textul contractului incheiat nu reiese obligatia SC X de a plati chirie catre SC T SA, in conditiile in care aceasta nu a facut dovada ca au fost respectate prevederile art.156 alin.(1) si alin.(5) din Codul fiscal referitoare la obligatiile care decurg din asocierea în participatiune.

Nici afirmatia potrivit careia nu exista baza legala care sa oblige SC T SA sa notifice organele fiscale privind operatiunea de taxare nu poate fi retinuta, tinand seama de faptul ca *obligatia persoanelor impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru închirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile, de a depune notificarea* (prevăzută în anexa la aceste norme) *in termen de 90 de zile de la data aderării este prevazuta in mod expres la punctul 38 alin.(6) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.*

Or, invocarea ca baza legala pentru inregistrarea TVA din facturile emise de SC T SA a procesului verbal de control nr. /2003 incheiat de Ministerul Finantelor Publice, prin care SC T SA a fost obligata, in baza prevederilor art.25 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, sa emita facturi cu TVA nu poate fi luata in considerare, intrucat in cazul in speta reglementarile fiscale in vigoare in materie de TVA pentru perioada verificata prevad in mod expres ca *beneficiarii operatiunilor pentru care nu a fost depusa notificarea la organul fiscal nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat de catre furnizori/prestatori, iar de aplicarea dispozitiilor privind TVA sunt raspunzatoare ambele parti participante la operatiuni.*

In acelasi sens sunt si dispozitiile pct.58 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004:

"(1) În sensul art. 150 alin. (3) din Codul Fiscal, orice persoană ce înscrie în mod eronat taxa într-o factură sau un alt document asimilat unei facturi, va plăti această taxă la bugetul statului, iar beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxă. În acest caz, beneficiarul poate solicita furnizorului sau prestatorului corectarea facturii întocmite în mod eronat, prin emiterea unei facturi cu semnul minus si a unei facturi noi corecte."

Se retine faptul ca, in sustinerea contestatiei, societatea nu depune niciun document suplimentar fata de constatările organelor de inspectie fiscala, desi potrivit art.206 si ale art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art.206 - Contestatia se formulează în scris si va cuprinde:

(...)

d) dovezile pe care se întemeiază;

(...)"

"Art.213(1)-În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile părților, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizării.

(...)

(4) Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot să depună probe noi în sustinerea cauzei. În această situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunte asupra acestora",

Fata de cele prezentate se retine ca, societatea contestatara nu a facut dovada ca serviciile prestate in baza contractului incheiat sunt destinate realizarii operatiunilor taxabile, astfel ca masura de neacordare a dreptului de deducere a TVA in suma de Y-1 lei, a fost dispusa cu respectarea dispozitiilor legale in vigoare.

Ca atare, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de SC X PROD SRL pentru TVA in suma de Y-1 lei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.11, art.126, art.141, art.145, art.146 si art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.38, pct.40 si pct.58 din normele metodologice, aprobate prin HG nr.44/2004, pct.221 din Reglementarile contabile, aprobate prin OMFP nr.1752/2005, art.206, art.213 alin.(1), 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 TVA in suma de Y-1 lei stabilita suplimentar si respinsa la rambursare

prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /28.01.2008, intocmita de Administratia Finantelor Publice Sector 3 - Activitatea de Inspecție Fiscala.

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