

**DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE**  
**CARAS SEVERIN**  
BIROUL SOLUTIONARE CONTESTATII

**DECIZIA NR. 6**

*I. Prin contestatia formulată, S.C. X ...invocă în susținerea cauzei următoarele motive:*

Organul de control consideră că operațiunea de constituire a garanției pentru acoperirea eventualelor pagube sau distrugerii pe care Locatarul le-ar putea aduce spațiului închiriat sau echipamentelor și instalațiilor existente în clădire prin neutilizarea corespunzătoare a acestora reprezintă o livrare de bunuri sau o prestare de servicii și concluzionează că factura... reprezentând garanție este emisă gresit și procedează la calculul taxei pe valoarea adăugată colectată, deși din calcul ar rezulta altă sumă.

Organul de control " a invocat gresit prevederile Legii 571/2003, art. 134 pct. 5 lit. a), care se referă la emiterea facturilor înaintea livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii, iar noi nu efectuăm nici un serviciu clienților noștri și nici nu avem obligația să livrăm bunuri întrucât nu le datorăm, așa cum rezultă și din Actul adițional la contractul de închiriere : *Această garanție este constituită în vederea acoperirii eventualelor pagube sau distrugerii pe care locatarul le-ar putea aduce spațiului închiriat sau echipamentelor sau instalațiilor existente în acesta, inclusiv utilizarea necorespunzătoare a acestora.*"

Contestatoarea susține că în contractul de închiriere încheiat cu S.C.Y a fost prevăzută constituirea garanției, acesta fiind un serviciu financiar și consideră că a emis factura în cauză corect, întrucât se încadrează în prevederile Cap. IX - Operațiuni scutite, art. 141, alin. 2, lit. c, pct. 3 : " sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată prestarea următoarelor servicii financiare: operațiuni legate de depozite și conturi financiare inclusiv orice operațiune cu ordine de plată, transferări de bani, cecuri sau alte instrumente de plată. "

În concluzie, contestatoarea consideră că nu datorează bugetului de stat suma reprezentând taxa stabilită suplimentar și nici amenda conform art.13 din Legea nr. 87/1994, republicată.

*II. Prin Decizia nr. ..., organul de inspecție din cadrul Direcției de Control Fiscal Caras Severin a stabilit următoarele:*

- Perioada verificată - ...
- Baza impozabilă stabilită suplimentar
- Obligație fiscală suplimentară

- Amenzi contravenționale  
- Motivele de fapt - "Societatea a emis factura fiscală nr. ...fără să colecteze TVA-ul aferent, considerând că operațiunile de încasare a garanțiilor pentru buna utilizare a spațiilor închiriate de societate nu constituie operațiuni impozabile."

- Temeiul de drept - "Lg. 571/2004 art. 134 pct. 5 lit. a

III. *Luând în considerare constatările organului de inspectie fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se retin următoarele:*

Perioada verificată a fost...

***Directia Generală a Finantelor Publice Caras Severin prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investită să se pronunte asupra corectitudinii sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr. ...***

1. *Referitor la suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este aceea de a se stabili dacă contestatoarea datorează TVA, în condițiile în care, în baza contractului de locațiune încheiat **a încasat o garanție**, care urmează să fie restituită locatarului la terminarea locațiunii, dacă nu se constată sume restante sau alte sume pentru care locatarul ar putea fi ținut în virtutea contractului.*

**În fapt**, în perioada verificată, contestatoarea a emis către S.C. Y factura fiscală nr. ..., fără a calcula și înscrie taxa pe valoarea adăugată colectată, în care la "Denumirea produselor sau a serviciilor" a menționat - garanție sediu..., conform contract din...

Contestatoarea consideră că a emis corect factura, constituirea garanției fiind o operațiune scutită, conform art. 141, alin. 2, lit. c, pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv: "sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată prestarea următoarelor servicii financiare: operațiuni legate de depozite și conturi financiare, inclusiv orice operațiune cu ordine de plată, transferări de bani, cecuri sau alte instrumente de plată."

La dosarul contestației sunt depuse în copie contractul de locațiune din data de... și actul adițional la acesta din data de... încheiat între S.C. X în calitate de locator și S.C. Y în calitate de locatar, în care la pct. 1.6. cele două părți convin că la data intrării în vigoare a contractului, locatarul să constituie în beneficiul locatorului, pe numele și la dispoziția acestuia *o garanție* echivalentă cu contravaloarea unei chirii lunare, în vederea acoperirii eventualelor

pagube sau distrugeri pe care locatarul le-ar putea aduce spatiului închiriat sau echipamentelor sau instalatiilor existente în acesta.

În Raportul de inspectie fiscală nr. ... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ... la pct 3.2. Taxa pe valoarea adăugată, organul de inspectie mentionează că diferenta de TVA constatată, se datorează faptului că nu s-a colectat taxa aferentă sumei cuprinsă în factura fiscală nr. ... reprezentând *garantie* sediu, conform contractului din data de... sumă care a fost încasată integral în data de... cu... Organul de inspectie fiscală mentionează că au fost încălcate prevederile Legii nr. 571/2003, Titlul VI, Cap. 6, art. 134, pct. 5, lit. a), care precizează că: “ Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator si intervine:

a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. “

**În drept**, Titlul VI - Taxa pe valoarea adăugată - din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

*Art. 126*

*(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operatiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele conditii:*

*a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;[...]*

*În Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin H.G. nr. 44//2004, la Titlul VI, pct. 1 alin. (3) se precizează:*

*“[...] Pentru a se determina dacă o operatiune poate fi plasată în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată trebuie ca aceasta să aducă un avantaj clientului si pretul să fie în legătură cu avantajul primit, astfel:*

*a) conditia referitoare la existenta unui avantaj în folosul clientului este îndeplinită atunci când există un angajament al furnizorului sau prestatorului de a furniza un bun sau un serviciu determinabil unei persoane care asigură finantarea[...]* “

*Art. 129*

*(1) Se consideră prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri.*

*(2) Prestările de servicii cuprind operatiuni cum sunt:*

*a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosintei bunurilor, în cadrul unui contract de leasing;[...]*”

*Art. 134*

*[...] (3) Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu exceptiile prevăzute în prezentul titlu.[...]*

*Art. 135*

*(1) Prin derogare de la art. 134 alin.(3), exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la datele prevăzute în prezentul articol.[...]*

*(3) În cazul livrării de bunuri cu plata în rate între persoane stabilite în țară, al operațiunilor de leasing intern, de închiriere, de concesiune sau arendare de bunuri, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la fiecare din datele specificate în contract pentru plata ratelor, respectiv a chiriei, redevenței sau arende. În cazul încasării de avansuri fată de data prevăzută în contract, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data încasării avansului.*

S-a reținut că prevederile art. 134, alin (5), lit. a) din Legea nr. 571/2003 care precizează că : “ *Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine: a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;* “ nu sunt aplicabile pentru “ *garantiile* “ încasate de contestatoare și nici în cazul încasării contravalorii chiriei, în acest caz fiind aplicabile prevederile art. 135 alin.(3) citat mai sus.

De asemenea, s-a reținut că prin Decizia nr. ...și prin Raportul de inspectie fiscală nu s-a făcut nici o analiză a modului în care a fost tratată garanția încasată de contestatoare pentru a se stabili dacă aceasta poate fi considerată operațiune impozabilă, respectiv nu s-a precizat dacă societatea contestatoare a încasat această sumă în contul chiriei (locatiunii) datorată de locatar sau a unor prejudicii .

Organul de inspectie fiscală ar fi trebuit să verifice, în acest sens dacă garanția a fost folosită pentru stingerea obligațiilor locatarului referitoare la plata locatiunii sau a unor prejudicii aduse locatorului, caz în care garanția ar fi putut fi impozitată din punct de vedere al TVA.

S-a reținut faptul că prin contractul de locatiune încheiat, voința părților a fost ca locatarul să constituie la momentul intrării în vigoare a contractului o garanție echivalentă cu contravaloarea unei chirii lunare.

Deoarece din documentele anexate la dosarul cauzei nu s-a putut stabili caracterul de operațiune impozabilă a sumei încasate cu titlu de “garanție”, conform prevederilor art. 185(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

*(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, pct. 3 din Decizia de impunere nr.... va fi desființat, urmând a se reface controlul și Raportul de inspectie fiscală care a*

stat la baza emiterii acesteia, de către o altă echipă, pe aceeași perioadă și pentru aceeași obligație bugetară.

2. *Referitor la suma înscrisă la pct. 14 - Amenzi contravenționale - din Decizia de impunere nr. ..., cauza supusă soluționării este aceea de a se stabili dacă organul de inspecție a individualizat corect această obligație de plată în decizia emisă, în condițiile în care aceasta a fost stabilită prin Procesul verbal de contravenție nr. ...*

**În fapt**, la pct. 14 din Decizia de impunere nr. ..., organul de inspecție fiscală a înscris la rubrica Obligații fiscale suplimentare/accesorii suma reprezentând amenzi contravenționale. Această sumă a fost stabilită prin Procesul verbal de contravenție nr.

...

**În drept**, O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, aprobată prin Legea nr. 180/2002, prevede:

*Art. 15 - Contravenția se constată printr-un proces verbal încheiat de persoanele anume prevăzute în actul normativ care stabilește și sancționează contravenția, denumite în mod generic agenți constatatori.*

*Art. 31 - Împotriva procesului verbal de constatare a contravenției și de aplicare a sancțiunii se poate face plângere în termen de 15 zile de la data înmânării sau comunicării acestuia*

*Art. 32 - (2) Plângerea împreună cu dosarul cauzei se trimite de îndată judecătoriei în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția.*

Totodată, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și Normele de aplicare aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, la art. 107 alin. (3) precizează:

*“Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:*

*a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;[...]*

*f) procesul verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;[...]*”

Fată de prevederile legale menționate mai sus, se reține că organul de inspecție a emis pentru aceeași obligație de plată două titluri de creanță, respectiv a înscris în mod eronat în Decizia de impunere nr. ...suma de... cu titlu de amenzi contravenționale.

De asemenea se reține că împotriva procesului verbal de contravenție și de aplicare a sancțiunii se poate face plângere,

instanța competentă în soluționare plângerii fiind judecătoria..., căreia de altfel, așa cum rezultă din referatul cu propuneri de soluționare a contestației întocmit de Direcția Controlului Fiscal Caras Severin, i-a fost înaintată plângerea.

Pe cale de consecință, în conformitate cu prevederile art. 185 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va anula pct. 14 din Decizia nr. ...

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 107 și art. 185 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu prevederile art. 126, art. 129, art. 134 și art. 135 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și cu cele ale art. 15, art. 31 și art. 32 din Ordonanța Guvernului nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, aprobată prin Legea nr. 180/2002, se

#### **DECIDE**

1. Desființarea pct. 3 - Taxa pe valoarea adăugată - din Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. ... cu consecința refacerii inspectiei fiscale de către o altă echipă de inspectie, pe aceeași perioadă și același impozit, conform celor reținute în prezenta decizie.

2. Anularea pct. 17 - Amenzi contravenționale - din Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. ...