

035808NT

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Piatra Neamt, prin adresa nr.72872/01.08.2008 inregistrata la directie sub nr.8548/06.08.2008, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL** avand codul unic de inregistrare RO ... si sediul in municipiul ..., str...., nr...., bl...., sc...., ap...., judetul ...

Contestatia, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sub nr..../30.07.2008, a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../07.07.2008 avand ca anexa Raportul de inspectie fiscala nr..../07.07.2008 si are ca obiect suma de ... **lei** reprezentand:

- ... lei taxa pe valoare adaugata stabilita suplimentar;
- ... lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilite suplimentar.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin.(1) si (2), art. 207 alin.(1) si art.209 alin. (1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice este competenta sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL** din municipiul ..., judetul

I. Petenta formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../07.07.2008 si a Raportului de inspectie fiscala nr..../07.07.2008, aratand urmatoarele:

In urma controlului efectuat de organele de inspectie fiscala, s-a dispus neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei pentru care s-a calculat majorari de intarziere in suma de ... lei, pentru facturile emise de SC Y SA reprezentand servicii de inchiriere pentru perioada 01.09.2006 – 31.12.2007.

La solicitarea societatii, SC Y SA a prezentat notificarea nr..../26.06.2008, anexata in copie la dosarul cauzei.

Plata facturilor de chirie a fost facuta in baza contractelor de inchiriere la termenul stabilit si pretul obtinut in urma licitatiei, plus tva, dupa cum este mentionat in contract (anexat in copie).

Petenta considera ca nu are nici o vina in ceea ce priveste notificarea pe care trebuia sa o detina SC Y SA, iar decizia de a se calcula majorari de intarziere in suma de ... lei este foarte dura, tinand cont ca in luna august 2006 societatea a avut control pe linie de taxa pe valoarea adaugata si nu a fost attentionata cu privire la faptul ca nu avea drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente chiriilor facturate de SC Y SA, desi se afla sub incidenta aceluiasi articol din Codul fiscal.

Petenta ar dori sa se tina cont ca a achitat la timp toate datoriile catre bugetul de stat si fondurile speciale si nu a fost rea vointa de a nu achita aceasta

taxa pe valoarea adaugata, respectand plata si inregistrarea facturilor asa cum au fost emise de furnizor si in baza contractelor existente.

In concluzie, petenta ar dori schimbarea incadrarii cu avertisment avand in vedere ca si SC Y SA a achitat la termen taxa pe valoarea adaugata pentru facturile emise, bugetul statului neavand de suferit din aceasta situatie.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../07.07.2008 intocmita de Activitatea de Insectie Fiscala pentru SC X SRL din municipiul ..., jud. ... s-a stabilit de plata suplimentar, pentru perioada 01.09.2006 - 31.12.2007, o taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

La punctul 2.1.2. „Motivul de fapt” se precizeaza ca in timpul inspectiei fiscale nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de ... lei dedusa de pe facturile emise de SC Y SA pentru spatiile inchiriate si pentru care furnizorul nu detinea notificarea depusa la organul fiscal teritorial. Pentru neachitarea in termen a taxei pe valoarea adaugata stabilite suplimentar au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei.

La punctul 2.1.3. „Temeiul de drept” se mentioneaza ca fiind incalcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(5) lit.n) pct.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.69 alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../07.07.2008 are ca anexa **Raportul de inspectie fiscala nr..../07.07.2008.**

In raportul de inspectie fiscala, situatia taxei pe valoarea adaugata deductibila este prezentata in cap.III.2 unde sunt mentionate urmatoarele:

In timpul inspectiei fiscale s-a constatat ca societatea a dedus, printre altele, taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta facturilor emise de catre SC Y SA, pentru spatiile inchiriate si pentru care furnizorul nu avea depusa la organul fiscal teritorial notificarea pentru taxarea operatiunii, incalcan-du-se astfel prevederile art.141 alin.(2) lit.e) si art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct.69 alin.(2) coroborat cu prevederile pct.38 alin.(6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pe cale de consecinta, SC X SRL nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru suma de ... lei, inscrisa eronat in facturile emise de catre SC ... SA si pe care, in conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) lit.n) pct.1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, furnizorul era obligat sa inscrie „scutit fara drept de deducere”.

Diferenta stabilita suplimentar in suma totala de ... lei este prezentata in anexa nr.1 la raportul de inspectie fiscala.

Pentru diferenta de TVA stabilita suplimentar in suma de ... lei s-au calculat in timpul inspectiei fiscale majorari de intarziere in suma totala de ... lei.

In sustinerea constatarilor mai sus mentionate, in timpul inspectiei fiscale, s-a efectuat un control incrucisat la SC Y SA, in urma caruia s-a incheiat procesul verbal nr.../04.07.2008. Controlul incrucisat a avut ca obiectiv constatarea situatiei privind dreptul furnizorului de a factura cu TVA prestarea de servicii privind inchirierea spatiilor catre SC X SRL.

S-a constatat ca SC Y SA nu a depus la organul fiscal teritorial, in termenul legal, notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere de bunuri imobile conform art.141 alin.(2) lit.e) si art.161 privind dispozitiile tranzitorii din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

III. Luand in considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei si actele normative in vigoare la data analizarii contestatiei, se retin urmatoarele:

Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra masurii dispuse de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice constand in neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta chiriilor facturate de prestator, in conditiile in care prestatorul a depus cu intarziere la organele fiscale teritoriale notificarea pentru taxarea operatiunilor de inchiriere.

In fapt,

In perioada 01.09.2006 – 31.12.2007, SC X SRL din ... a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, aferenta facturilor emise de SC Y SA pentru un spatiu inchiriat, conform contractului de inchiriere incheiat intre parti.

Pe considerentul ca societatea nu a prezentat notificarea in scopul taxarii operatiunilor de inchiriere (operatiuni scutite de TVA, conform art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare), organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii comerciale X SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita potrivit reglementarilor legale in vigoare.

Petenta contesta masura organelor de inspectie fiscala de a stabili suplimentar in sarcina acesteia o taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, motivand ca nu are nicio vina in ceea ce priveste notificarea pe care trebuia sa o detina SC Y SA, ca decizia de a se calcula majorari de intarziere in suma de ... lei este foarte dura avand in vedere ca SC Y SA a achitat la termen taxa pe valoarea adaugata aferenta chiriilor facturate, bugetul de stat neavand de suferit din aceasta situatie.

In drept,

In conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

*„Alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:
(...)”*

k) **arendarea, concesionarea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:**

1. *operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;*

2. *serviciile de parcare a vehiculelor;*

3. *închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;*

4. *închirierea seifurilor.”,*

iar potrivit alin.(3) al art.141 din actul normativ mai sus menționat, „*orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.*

În conformitate cu prevederile pct.42 al Titlului VI din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, **aplicabil până la data de 31.12.2006,**

„(...)

(3) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se aplică de la data înscrisă în notificare.”

Potrivit art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat și completat de Legea nr.343/2006,

„Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

(...)

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

1. *operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;*

2. *închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;*

3. *închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;*

4. *închirierea seifurilor.*

(...)”,

iar potrivit alin.(3) al art.141 din actul normativ mai sus menționat, „*orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.*”

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile punctului 38 al Titlului VI din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat și completat prin HG nr. 1861/2006, **în vigoare începând cu data de 01.01.2007,** care precizează:

„(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 din 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,

construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2) - (9).

(...)

(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.(...)

(...)

(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.

(...)"

Incepand cu data de 01.01.2008, pct.38 alin.(1) si (3) al Titlului VI din HG nr.44/2004 , astfel cum a fost modificat prin HG nr.1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

„(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.”

Referitor la majorările de intarziere, OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

- la art.119 alin.(1) si (4)

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.

(4) Majorările de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, (...).”

- la art.120 alin.(1)

“Majorările de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Fata de cele prezentate in fapt si in drept se retin urmatoarele:

Avand in vedere prevederile legale sus mentionate, se retine faptul ca pentru intreaga perioada verificata, respectiv 01.09.2006 – 31.12.2007, inchirierea bunurilor imobile este o operatiune scutita de taxa pe valoarea adaugata, iar in

cazul in care se dorea taxarea acestei operatiuni prestatorul trebuia sa depuna la organul fiscal teritorial o notificare, taxarea operatiunii aplicandu-se in functie de conditiile prevazute de reglementarile legale in vigoare la data efectuării acesteia, respectiv:

- **pana la data de 31.12.2006, de la data inregistrata in notificare;**
- **incepand cu data de 01.01.2007, de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înregistrată în notificare;**
- **incepand cu data de 01.01.2008, de la data inregistrata in notificare, iar depunerea cu întârziere a notificării nu anuleaza dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-a retinut de asemenea, ca SC Y SA nu a optat pentru taxarea operatiunilor de inchiriere prin notificarea organelor fiscale competente, conform prevederilor legale in vigoare, nici in anul 2006 si nici in cursul anului 2007.

In sustinerea contestatiei, SC X SA depune la dosarul cauzei, in xerocopie, **notificarea nr..../26.06.2008**, intocmita de SC Y SA si inregistrata la AFP sub **nr..../26.06.2008**, potrivit careia, **incepand cu data de 01.01.2007** SC Y SA **opteaza pentru taxarea operatiunii de inchiriere** a spatiului situat in str....., nr....., localitatea ..., spatiu inchiriat locatarului SC X SA.

Depunerea notificarii de catre SC Y SA la data de 26.06.2008 ii da dreptul acesteia sa aplice regimul de taxare a operatiunilor de inchiriere doar pentru operatiunile realizate in anul 2008, avand in vedere ca modificarea potrivit careia optiunea de taxare a operatiunilor scutite se exercita de la data inregistrata in notificare, iar depunerea cu intarziere a notificarii nu anuleaza dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare, se aplica incepand cu data de 01.01.2008, prin intrarea in vigoare a H.G. nr.1579/2007.

Extinderea reglementarilor prevazute de H.G.nr.1579/2007 asupra unei perioade cand acest act normativ nu era in vigoare, respectiv aplicarea regimului de taxare a operatiunilor de inchiriere incepand cu data inregistrata in notificare, ar insemna incalcarea principiului neretroactivitatii legii, potrivit caruia o lege se aplica din momentul intrarii ei in vigoare.

In acest sens, art.15 alin.(2) din Constitutia Romaniei precizeaza:

„ Legea dispune numai pentru viitor, cu exceptia legii penale sau contraventionale mai favorabile ”,

iar art.1 din Codul civil stipuleaza:

„ Legea dispune numai pentru viitor, ea n-are putere retroactiva.”

In principiu legea produce efecte numai asupra faptelor petrecute dupa intrarea ei in vigoare, principiu rezultat ca urmare a necesitatii protejarii raporturilor juridice existente, a respectarii efectelor care s-au produs pana la intrarea in vigoare a legii noi. O lege poate retroactiva daca in cuprinsul ei se prevede expres acest lucru.

In consecinta, aplicarea regimului de taxare pentru perioada 01.09.2006 – 31.12.2007 trebuie facuta sub imperiul legii careia a luat nastere operatiunea de inchiriere, si nu potrivit unei legi care nu era in vigoare la data respectiva si prin urmare nu producea efecte juridice la data efectuării operatiunii.

Astfel, pentru operatiunile realizate in anul 2006, erau aplicabile prevederile pct.42 al Titlului VI din H.G.nr.44/2004, potrivit carora optiunea de aplicare a regimului de taxare se notifica organelor fiscale teritoriale si se aplica de la data inregistrata in notificare, iar pentru operatiunile realizate in cursul anului 2007 erau in vigoare prevederile pct.38 al Titlului VI din H.G.nr.44/2004, astfel cum a fost modificat si completat prin H.G.nr.1861/2006, potrivit carora dreptul persoanei impozabile de a beneficia de taxarea operatiunilor de inchiriere se exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare.

Mai mult decat atat, potrivit art.134 alin.(1) si (2) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, faptul generator al taxei pe valoarea adaugata reprezinta „faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei”, iar exigibilitatea taxei reprezinta „data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei (...)”, or in speta, contestatara nu face dovada indeplinirii conditiilor legale pentru exigibilitatea taxei care, la data efectuarii operatiunilor de inchiriere, erau, printre altele, depunerea notificarii la organul fiscal teritorial.

Ca urmare, in lipsa unor dispozitii legale tranzitorii, pentru operatiunile de inchiriere efectuate in anii 2006 si 2007, se tine seama de prevederile legale in vigoare la momentul efectuarii operatiunilor de inchiriere, intrucat dreptul de a opta prin notificare pentru aplicarea regimului de taxare ia nastere din momentul efectuarii operatiunii de inchiriere.

In aceste conditii sunt aplicabile prevederile Titlului VI pct.40 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum au fost modificate si completate prin HG nr.1861/2006, care precizeaza:

*„(...) 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.**”*

Se retine astfel ca beneficiarii unor astfel de operatiuni pentru care nu a fost depusa o notificare in termenul legal nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita, acestia avand obligatia sa solicite prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adaugata si emiterea unei noi facturi fara taxa pe valoarea adaugata.

De asemenea, beneficiarul cunoscand faptul ca operatiunea de inchiriere este o operatiune scutita, precum si faptul ca nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru o astfel de operatiune decat in cazul in care ar fi fost depusa o notificare de solicitare a taxarii de catre prestator, trebuia sa solicite prestatorului dovada depunerii acestei notificari. In cazul nedepunerii acesteia beneficiarul ar fi putut sa solicite prestatorului, in conditiile legii, stornarea facturii cu taxa pe valoarea adaugata si emiterea unei noi facturi fara taxa pe valoarea adaugata.

Astfel, argumentul societatii cu privire la faptul ca nu are nici o vina in ceea ce priveste notificare pe care SC Y SA trebuia sa o depuna si ca decizia de a se calcula majorari de intarziere in suma de ... lei este foarte dura, solicitand schimbarea incadrarii cu avertisment avand in vedere ca au fost achitate la timp toate datoriile catre bugetul de stat si fondurile speciale, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat in conditiile prevederilor Titlului VI pct.40 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea trebuia sa verifice daca sunt indeplinite conditiile legale pentru a putea beneficia de deducerea taxei pe valoarea adaugata.

In consecinta, organele de inspectie fiscala in mod legal nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, urmand a **se respinge ca neintemeiata**, contestatia formulata de SC X SRL pentru aceasta suma .

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata neadmisa la deducere, stabilite prin Decizia de impunere nr..../07.07.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, menționăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul, **urmeaza a se respinge contestatia si pentru aceasta suma.**

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul prevederilor art. 210, art.216 alin.(1) si art.218 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de **SC X SRL** pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilite suplimentar, obligatii stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../07.07.2008 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice.

Decizia de solutionare a contestatiei poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii acesteia, conform prevederilor legale.