

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 15 din 18.01.2010 privind
solutionarea contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in str., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. /21.12.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. /18.12.2009, inregistrata sub nr. /21.12.2009 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL, formulata prin avocat in baza imputernicirii avocatiele nr. /12.11.2009.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura organului fiscal teritorial sub nr. /11.12.2009 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/12.11.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/12.11.2009.

SC ABC SRL contesta suma de **R lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu pct. 5.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru perioada 23.12.2004-31.07.2009, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. /2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyy/12.11.2009, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/12.11.2009, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de D lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata, SC ABC SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere nr. xxx/12.11.2009 pentru TVA respinsa la rambursare in suma de R lei, sustinand ca in perioada 01.11.2005-31.12.2006, actele normative aplicabile in materie de TVA erau Legea nr. 345/2002, Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 598/2002 si O.G. nr. 36/2003.

Intrucat la data de 1 martie 2003, cand s-a introdus scutirea pentru operatiunile de inchirieri de bunuri imobile, prestatorul SC TC SA a continuat regimul de taxare pentru aceste operatiuni, prin optiune tacita, care privea in mod evident toate operatiunile de inchirieri ale societatii, inclusiv cele viitoare, legea nepermitand doua regimuri distincte, taxare si scutire,

pentru operatiuni identice. Faptul ca prevederile legale invocate fac referire la contractele in derulare la 1 martie 2003 tine de tehnica legislativa intrucat optiunea nu se putea exprima decat prin raportare la ceva existent, insa odata exprimata optiunea, aceasta se extindea asupra tuturor operatiunilor similare ale aceleiasi persoane impozabile, dupa cum prevede partea finala a art. 22 indice 1 alin. 4 din H.G. nr. 598/2002, modificata prin H.G. nr. 348/2003, exprimarea legiuitorului fiind una generala.

O interpretare contrara ar fi presupus ca persoana impozabila sa aiba regim de taxare pentru operatiunile de inchirieri de bunurile imobile aflate in derulare la 1 martie 2003 si un regim de scutire pentru acelasi tip de operatiuni, chiar pentru acelasi imobil, ulterioare datei de 1 martie 2003, ceea ce ar fi condus la depunerea unei declaratii pentru fiecare nou contract. Or, in baza art. 5 si art. 13 din Codul de procedura fiscala, trebuie sa se tina seama de vointa legiuitorului si de practica fiscala, potrivit carora optiunea are in vedere strict persoana impozabila si natura generala a operatiunilor si nicidecum un contract in sine. Cum SC TC SA nu a depus nicio notificare de anulare a optiunii tacite exprimate in data de 1 martie 2003, avea dreptul sa emita facturi cu TVA pentru toate operatiunile de natura inchirierilor de bunuri imobile.

In acest context legislativ se regaseste si situatia contestatoarei SC ABC SRL care, in perioada 01.11.2005-31.12.2006, a achitat catre SC TC SA facturi de chirie cu TVA, pentru ca noua legislatie intrata in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2004 nu a adus modificari in ceea ce priveste regimul de taxare aplicabil operatiunilor de inchirieri de bunuri imobile. Astfel, prevederile pct. 42 alin. 6 din H.G. nr. 44/2004 nu numai ca recunosc aplicabilitatea si efectul juridic al optarii tacite la data de 1 martie 2003, dar confirma ca optiunea s-a facut in privinta tuturor operatiunilor de genul celor prevazute la art. 9 alin. 2 lit. o) din Legea nr. 345/2002, inclusiv a celor viitoare, fara legarea optiunii tacite de contractele in derulare.

Prevederea pct. 38 alin. 6 din H.G. nr. 44/2004, in vigoare de la data de 1 ianuarie 2007, in baza careia SC TC SA a depus notificarea nr. 302929/22.01.2007 nu mentioneaza ca notificarea trebuie depusa pentru contractele in derulare, ci se refera generic la persoana impozabila si la inchirierea de bunuri imobile, in general.

In concluzie, deoarece persoana impozabila SC TC SA era inregistrata ca platitor de TVA la data de 1 martie 2003, inclusiv pentru operatiuni de inchirieri de bunuri imobile, aceasta a optat tacit pentru continuarea regimului de taxare pentru operatiunile in derulare si cele viitoare si a emis in mod legal facturi de chirie cu TVA, iar SC ABC SRL avea dreptul sa-si deduca taxa astfel facturata. O solutie contrara ar reprezenta o imbogatire fara justa cauza a bugetului de stat care a colectat TVA din facturile de chirie emise de prestator, atata vreme cat beneficiarul ABC i se refuza rambursarea taxei, cu incalcarea prevederilor art. 145 si art. 147 indice 1 Cod fiscal.

In sustinerea contestatiei SC ABC SRL a anexat, in copie, contractul de inchiriere incheiat la data de 01.11.2005 intre cele doua societati, notificarea nr. 302929/22.01.2007, jurnalele de vanzari si deconturile de TVA ale SC TC SA din perioada noiembrie 2005 - martie 2007.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatoarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC ABC SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J...../...../....., detine codul unic de inregistrare si este inregistrata in scopuri de TVA (platitoare de TVA) incepand cu data de 23.12.2004.

Activitatea principala: realizarea soft-ului la comanda (soft orientat client), cod CAEN 6201.

Prin cauza supusa solutionarii organul de solutionare a contestatiilor este investit sa se pronunte daca societatea contestatoare poate beneficia de dreptul de deducere a TVA facturata la inchirierea unui imobil pentru perioada noiembrie 2005 - decembrie 2006, in conditiile in care aceasta operatiune este scutita fara drept de deducere, locatorul a depus notificarea privind optiunea de taxare a operatiunii incepand cu luna ianuarie 2007 si nu exista nicio dovada privind existenta unor contracte in derulare la data de 1 martie 2003 pentru acel spatiu, pentru care locatorul sa-si fi exprimat tacit optiunea de taxare.

In fapt, SC ABC SRL a solicitat la rambursare TVA in cuantum de X lei, diminuat in urma inspectiei fiscale partiale cu suma de D lei, rezultand TVA cu drept de rambursare in suma de A lei, aprobata prin decizia de impunere nr. xxx/12.11.2009.

Din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. yyy/12.11.2009 rezulta ca TVA respinsa la rambursare in suma de D lei provine din:

- R lei TVA dedusa din facturile de chirie emise de SC TC SA in perioada 01.11.2005-31.12.2006 pentru spatiul din S..... nr., sector x, prestatoarea exprimandu-si optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere pentru acest spatiu incepand cu luna ianuarie 2007, prin notificarea nr. mmm/22.01.2007;

- H lei TVA dedusa din facturile de chirie emise de SC EP SRL in perioada 01.03.2007-31.05.2008 pentru spatiul din str. R....., nr., sector x, prestatoarea exprimandu-si optiunea de taxare a operatiunilor incepand cu luna iunie 2008.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea deciziei de impunere nr. xxx/12.11.2009 numai in ceea ce priveste TVA in suma de R lei aferenta facturilor de chirie emise de SC TC SA.

In drept, potrivit art. 126 alin. (4) si art. 141 alin. (2) lit. k) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 126. - (4) Operatiunile impozabile pot fi:

[...]

c) **operatiuni scutite fara drept de deducere**, pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata **si nu este permisa deducerea taxei pe valoarea adaugata datorate sau platite pentru bunurile sau serviciile achizitionate. In prezentul titlu, aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141".**

"Art. 141. - (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 procente partea din imobiul destinata acestor operatiuni.**

(4) Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de impozite si taxe, dar neinregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, precum si cele nou-infiintate, daca opteaza pentru regimul de taxare a operatiunilor prevazute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal, *trebuie sa solicite in prealabil inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata. Dupa dobandirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata vor notifica in scris* organele fiscale competente asupra bunurilor imobile sau partilor de bunuri imobile, pentru care opteaza pentru regimul de taxare urmand procedura descrisa la alin. (3) si (5).

(5) Persoanele care au optat pentru regimul de taxare pentru orice operatiune prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal nu mai pot aplica regimul de scutire pentru operatiunile respective timp de 5 ani. Dupa aceasta perioada persoanele impozabile pot anula optiunea. Formularul pentru notificarea anularii optiunii, prevazut in anexa nr. 2, se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt inregistrate ca platitori de impozite si taxe.

(6) Prin derogare de la prevederile alin. (5), **persoanele care la data de 1 martie 2003 au optat tacit asupra taxarii operatiunilor prevazute la art. 9 alin. (2) lit. o) din Legea nr. 345/2002** privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, pot renunta oricand la aceasta optiune in vederea aplicarii regimului de scutire. Formularul pentru notificarea anularii optiunii, prevazut in anexa nr. 2, se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt inregistrate ca platitori de impozite si taxe. Daca ulterior opteaza pentru taxare, trebuie sa aplice prevederile alin. (5)".

"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".

Referitor la operatiunile de inchiriere de bunuri imobile, pentru care s-a introdus regimul de scutire potrivit art. V pct. 3 din O.G. nr. 36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscala, cu posibilitatea optiunii aplicarii regimului normal de taxare, art. 22¹ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 598/2002, astfel cum a fost introdus prin H.G. nr. 348/2003 prevede urmatoarele:

"(4) **Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, care au continuat dupa data de 1 martie 2003 regimul de taxare pentru contractele in derulare, se considera ca au optat tacit pentru regimul de taxare pentru operatiuni de natura celor prevazute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege.**

(5) [...]. Dupa dobandirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata vor notifica in scris organelor fiscale competente asupra bunurilor imobile sau partilor de bunuri imobile, pentru care opteaza pentru regimul de taxare. In situatia in care numai o parte dintr-un imobil este utilizata pentru realizarea operatiunilor prevazute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege si se opteaza pentru taxarea acestora, **in notificarea transmisa organului fiscal se va inscrie in procente partea din imobil destinata acestor operatiuni.** Formularul pentru notificarea optiunii (modelul este prevazut in anexa nr. 3 la norme) se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt inregistrate ca platitori de impozite si taxe. Regimul de taxare pentru operatiunile prevazute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege se aplica de la data inscrisa in notificare.

Taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor imobile dobandite anterior datei de la care aceste persoane devin platitori de taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa.

(6) Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operatiune prevazuta la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege. Optiunea se notifica organelor fiscale teritoriale conform procedurii descrise la alin. (5) si se aplica de la data inscrisa in notificare".

Dupa data de 1 ianuarie 2007, regimul de scutire cu posibilitatea taxarii pentru operatiunile de inchiriere de bunuri imobile a fost mentinut la art. 141 alin. (2) lit. e) si alin. (3) din Codul fiscal, pct. 38 alin. (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 1.861/2006 prevazand obligativitatea depunerii notificarii, in termen de 90 de zile de la data aderarii, si pentru persoanele impozabile care au optat tacit inainte de aderare pentru taxarea acestor operatiuni.

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.

Prin exceptie, in cazul contractelor de inchiriere aflate in derulare la data de 1 martie 2003 si pentru care locatorii (prestatorii) au continuat sa aplice regimul de taxare dupa aceasta data, se considera ca s-a optat tacit pentru aplicarea regimului de taxare, fara a fi deci necesara depunerea notificarii. Dupa aderare, si persoanele care au optat tacit pentru taxarea operatiunilor de inchiriere, sunt obligate sa depuna notificarea, in termen de 90 de zile de la data aderarii.

Totodata, beneficiarii cunoscand faptul ca operatiunile de inchiriere de bunuri imobile sunt operatiuni scutite, precum si faptul ca nu au drept de deducere a taxei facturate de prestatori decat in masura in care acestia si-au exprimat optiunea de taxare a operatiunii prin depunerea unei notificari in acest sens la organele fiscale, aveau obligatia sa solicite prestatorilor dovada depunerii notificarilor, chiar daca acest lucru nu a fost prevazut in mod expres in lege, dar decurge in mod logic din ansamblul reglementarilor intrucat, in caz contrar, inchirierea este considerata o operatiune scutita fara drept de deducere a taxei.

In speta, SC ABC SRL a prezentat notificarea nr. mmm/22.01.2007 prin care locatorul SC TC SA a **optat pentru taxarea operatiunilor de inchiriere** a imobilului din S....., nr., sector x, suprafata inchiriata reprezentand 75% din suprafata totala, **incepand cu luna ianuarie 2007.**

Prin urmare, operatiunile de inchiriere a spatiului derulate de persoana impozabila SC TC SA in perioada noiembrie 2005 - decembrie 2006 sunt **operatiuni scutite direct, prin efectul legii**, cata vreme nu exista nicio notificare din partea prestatorului privind optiunea de taxare a acestor operatiuni, prestatorul facturand astfel eronat o operatiune scutita, iar **beneficiarul SC ABC SRL neavand dreptul de deducere a taxei, in temeiul art. 126 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal** si pct. 44 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum erau acestea in vigoare in perioada 2004-2006.

Sustinerile societatii contestatoare sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei pentru motivele ce succed:

1. SC ABC SRL s-a infiintat la data de 23.12.2004, iar la data incheierii contractului de inchiriere (01.11.2005) si derularii operatiunilor Legea nr. 345/2002, astfel cum a fost modificata prin O.G. nr. 36/2003 si H.G. nr. 598/2002, completata prin H.G. nr. 348/2003 erau iesite din vigoare, fiind aplicabile dispozitiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in

vigoare de la data de 1 ianuarie 2004 si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004. Faptul ca prevederile referitoare la scutirea de TVA, cu posibilitatea optiunii, a operatiunilor de inchiriere de imobile, introduse in legislatie pentru prima data incepand cu luna martie 2003, se regasesc in Codul fiscal si in normele de aplicare nu inseamna ca in perioada 01.11.2005-31.12.2006 actele normative aplicabile erau Legea nr. 345/2002, H.G. nr. 598/2002 si O.G. nr. 36/2003, asa cum gresit sustine societatea prin contestatia formulata.

2. Exprimarea optiunii de taxare a unei operatiuni de inchiriere de bunuri imobile de catre o persoana impozabila **nu implica extinderea acestei optiuni asupra tuturor operatiunilor de acest gen desfasurate de persoana impozabila respectiva**, interpretarea societatii contestatoare fiind vadit eronata din acest punct de vedere. Astfel, chiar prin luarea in considerare a principiilor invocate de contestatoare si contrar sustinerilor acesteia, **vointa legiutorului a fost ca pentru operatiuni identice**, in speta inchirierea de bunuri imobile, **sa se permita regimuri fiscale distincte**, cel de scutire de taxa, general valabil si obligatoriu in lipsa optiunii si cel de taxare in regim normal, valabil doar in cazul persoanelor impozabile care si-au exprimat optiunea de taxare si au notificat organele fiscale in acest sens.

Mai mult, **aceeasi persoana impozabila poate aplica, in cursul aceleiasi perioade, ambele regimuri fiscale pentru acelasi gen de operatiuni si chiar pentru acelasi bun imobil**, cata vreme optiunea se poate exprima doar pentru o parte din imobil, in notificarea transmisa organului fiscal persoana impozabila inscriind in procente partea din imobil destinata operatiunilor de inchiriere in regim de taxare, cealalta parte putand fi destinata operatiunilor de inchiriere in regim de scutire sau in scopuri administrative, dupa caz.

3. Dupa cum stabilesc normele de aplicare a dispozitiilor referitoare la optiune (pct. 42 din Normele metodologice) **obiectul optiunii il constituie bunul imobil sau partea** din bunul imobil destinata a fi utilizata in scopul realizarii operatiunilor de inchiriere in regim de taxare, **nicidecum ansamblul operatiunilor** de inchiriere realizate de persoana impozabila **ori contractele** incheiate cu privire la bunul imobil in cauza. Rezulta ca, o data exprimata optiunea de taxare cu privire la inchirierea unui imobil (sau spatiu dintr-un imobil) si cata vreme nu se depune notificarea de anulare a optiunii, persoana impozabila aplica regimul de taxare pentru toate operatiunile de inchiriere privitoare la imobilul respectiv, chiar daca acestea au la baza contracte de inchiriere succesive cu acelasi beneficiar sau cu beneficiari diferiti.

Ca atare, **simpul fapt ca o persoana impozabila este inregistrata in scopuri de TVA si/sau ca a taxat cu TVA anumite operatiuni de inchiriere de imobile, nu implica utilizarea regimului de taxare pentru ansamblul operatiunilor de inchiriere realizate de acea persoana, optiunea vizand in mod exclusiv un imobil anume, individualizat** printr-o adresa completa si prin precizari referitoare la faptul daca optiunea vizeaza imobilul in integralitatea lui sau daca vizeaza numai parti din imobil si cat anume.

In acest sens pledeaza, de altfel, si dispozitiile pct. 42 alin. (4) din Normele metodologice, potrivit carora persoanele neinregistrate ca platitoare de TVA, care doresc sa opteze pentru taxarea operatiunilor de inchiriere de imobile, trebuie sa respecte procedura notificarii, dupa inregistrarea prealabila ca platitor de TVA, singura inregistrarea nefiind suficienta din acest punct de vedere.

4. **Cele de mai sus sunt valabile si in ceea ce priveste optiunea tacita**, aplicabila doar pentru imobilele/spatiile la care existau contracte de inchiriere in derulare la data de 1 martie 2003. Astfel, intreaga motivatie a contestatoarei bazata pe extinderea regimului de taxare, pe baza unei asa-zise optiuni tacite a SC TC SA, pentru ansamblul operatiunilor de inchiriere realizate de aceasta societate este vadit eronata, atat din punct de vedere al legislatiei in vigoare in anul 2003, cat si al celei in vigoare la data realizarii operatiunilor analizate 2005-2006. De altfel, chiar art. 22¹ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 598/2002, cu modificarile ulterioare, invocat si de contestatoare prevede o procedura similara cu privire la exprimarea optiunii de taxare, inclusiv posibilitatea taxarii numai pentru o parte din bunul imobil inchiriat, iar din alin. (4) al art. 22¹ rezulta ca optiunea tacita vizeaza spatiile pentru care existau

contracte de inchiriere in derulare, si nicidecum ansamblul operatiunilor de inchiriere (se foloseste sintagma "*regimul de taxare pentru operatiuni de natura celor prevazute la ...*" si nu sintagma "*regimul de taxare pentru operatiunile prevazute la ...*").

Mai mult, desi invoca optiunea tacita, contestatoarea **nu a adus nicio dovada** ca locatorul SC TC SA avea **contracte de inchiriere in derulare la data de 1 martie 2003 pentru spatiul inchiriat din imobilul din S..... nr.**, cu atat mai mult cu cat chiar si in notificarea nr. mmm/22.01.2007 (cu valabilitate din ianuarie 2007) optiunea este exprimata doar pentru 75% din suprafata totala a imobilului. Jurnalele de vanzari si deconturile de TVA ale prestatoarei nu pot constitui dovezi pentru exprimarea optiunii tacite cu privire la taxarea operatiunilor de inchiriere pentru un imobil anume si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

5. Referitor la invocarea faptului ca locatorul a colectat taxa pe valoarea adaugata din facturile de chirie se retine ca **societatea contestatoare**, in calitate de beneficiara a serviciilor de inchiriere, **trebuia sa cunoasca legislatia fiscala in materie de TVA**, care prevede ca scutiile de TVA sunt obligatorii, iar beneficiarii nu isi pot deduce taxa facturata eronat pentru operatiuni scutite si **sa actioneze in consecinta, respectiv sa solicite locatorului dovada** faptului ca si-a exercitat dreptul de optiune prevazut de lege, **dovada constand in notificarea depusa la organul fiscal din care sa reiasa optiunea pentru taxarea inchirierii spatiului in discutie.**

Se retine ca scutiile de taxa in materie de TVA sunt obligatorii (cu exceptia operatiunilor pentru care legiuitorul a prevazut posibilitatea taxarii prin optiune, dar nu oricum, ci cu respectarea conditiilor stabilite prin norme, conform art. 141 alin. (3) din Codul fiscal), iar obligativitatea este valabila pentru ambele parti - furnizor/prestator si beneficiar -, dovada in acest sens fiind si dispozitiile art. 126 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, care stipuleaza in mod expres faptul ca beneficiarii nu au drept de deducere a taxei pentru operatiunile prevazute la art. 141 din Codul fiscal, printre care si operatiunile de inchiriere de bunuri imobile prevazute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Acordarea dreptului de deducere a TVA pentru operatiuni scutite pe motiv ca taxa a fost colectata de furnizor/prestator ar insemna ca persoanele impozabile ar putea stabili ele insele, prin simplul lor acord de vointa, un alt regim fiscal pentru aceste operatiuni, ceea ce ar echivala cu infrangerea vointei legiuitorului si nesocotirea principiului legalitatii care trebuie sa guverneze raporturile juridice.

In aceste conditii, pentru taxa facturata eronat de prestatorul SC TC SA, *societatea contestatoare poate solicita acestuia corectia facturilor emise si restituirea sumelor de la cel care a gresit*, in conformitate cu dispozitiile referitoare la corectia documentelor in materie de TVA stabilite la art. 160 [in prezent art. 159] din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel ca nu poate fi vorba de o imbogatire fara justa cauza a statului in aceasta situatie.

Rezulta ca SC ABC SRL nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor de inchiriere a spatiului din S..... nr., pentru perioada noiembrie 2005 - decembrie 2006, atata vreme cat **din singura dovada** privind optiunea de taxare a acestor operatiuni **rezulta ca prestatorul SC TC SA a optat pentru taxare incepand cu luna ianuarie 2007.**

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata inregistrata in facturile de chirie emise de SC TC SA, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de R lei.

Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala au mentionat eronat la pg. 6 si 7 din raport suma de Z lei ca TVA nedeductibila, se retine ca decizia de impunere nr. xxx/12.11.2009 este singurul act administrativ fiscal care produce efecte juridice intre contribuabil si administratia fiscala, iar TVA stabilita ca diferenta si respinsa la rambursare este in suma de R lei, astfel ca mentiunile eronate din cuprinsul raportului nu au influentat negativ cuantumul obligatiilor stabilite in urma inspectiei fiscale. De asemenea, precizarile contestatoarei

la faptul ca TVA nedeductibila aferenta facturilor de chirie este in suma de R1 lei in loc de R lei nu pot fi retinute in solutionarea cauzei intrucat îi sunt defavorabile, iar potrivit art. 213 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, care da expresie principiului *non reformatio in pejus*, prin solutionarea contestatiei nu se poate crea contestatoarei o situatie mai grea in propria cale de atac.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 126 alin. (4) lit. c) si art. 141 alin. (2) lit. k) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003/2003 privind Codul fiscal, pct. 42 si pct. 44 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/12.11.2009, emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x, pentru obligatii fiscale suplimentare in suma de R lei.

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