

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE**

**DECIZIA Nr. 25 _____
din _____ 2008**

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC "X" SRL din ...
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice ...
sub nr. .../ 18.02.2008

Directia Generala a Finantelor Publice ... a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice a municipiului ... prin adresa nr. .../ 18.02.2008 cu privire la contestatia formulata de SC "X" SRL din ... impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 20.12.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 19.12.2007.

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse de organul de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... prin Decizia de impunere nr. .../ 20.12.2007 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 19.12.2007 privind plata la bugetul de stat a sumei totale de ... lei, reprezentand:

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei - majorari de intarziere;
- ... lei - penalitati de intarziere.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la registratura generala a Directiei Generale a Finantelor Publice ... sub nr. .../ 08.02.2008 fiind repartizata Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... spre intocmirea dosarului si a referatului cu propuneri de solutionare.

Procedura fiind indeplinita Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa solutioneze pe fond contestatia depusa conform art. 209(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 20.12.2007 si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 19.12.2007 intocmite de organul de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului ..., SC "X" SRL aduce urmatoarele argumente:

1. In ceea ce priveste deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta investitiilor efectuate la hala de productie din ... utilizata in baza contractului de comodat din 04.04.2000

- arata ca nici un text legal in vigoare nu prevede interdictia de a ceda folosinta unuia si aceluiasi bun mai multor subiecti, in mod simultan, iar in acest caz ambele societati care utilizeaza in comun spatiul in discutie folosesc suprafetele si utilajele de productie in mod alternativ, fiind in relatii comerciale de furnizor - client si deruleaza fluxuri de materii prime intre ele;

- considera ca decizia de a restrange dreptul societatii de a-si recupera in intregime taxa pe valoarea adaugata aferenta investitiilor efectuate nu are nici un temei legal, intrucat aparitia SC "F" SRL in acel spatiu nu restrange cu nimic intinderea dreptului de folosinta si nici beneficiul realizat de pe urma acestui spatiu, deoarece in contractul de comodat nu se prevede ca va utiliza spatiul 24 ore/ zi, iar coabitarea cu SC "F" SRL nu aduce atingere activitatii sale;

- precizeaza ca in situatia in care societatea ar fi efectuat investitia doar pe y mp (a - b) si ar fi dedus doar cheltuielile aferente acestei suprafete, in momentul inceperii contractului cu SC "F" SRL aceasta ar fi efectuat restul de investii, obligatorii pentru terminarea constructiei si ar fi dedus cheltuielile aferente restului de b mp din cladire, iar din punct de vedere al bugetului de stat situatia ar fi fost identica doar ca aceeasi suma ar fi fost rambursata catre doua societati in loc de una;

- mentioneaza ca contractul de comodat a inceput in data de 04.04.2000 si a fost incheiat pe termen nelimitat, cu consecinta impartirii amortizarii pe o durata de 50 de ani, fata de contractul de inchiriere cu SC "F" SRL incheiat pe perioada 01.07.2006 - 30.09.2008, in consecinta anuleaza dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata pentru SC "X" SRL doar pe

perioada de valabilitate a contractului de 14 luni, iar organul de control a sczut din total investitie doar amortizarea efectuata in cursul celor 6 ani trecuti din 04.04.2000 pana la 01.07.2006, dupa care a considerat necuvenit taxa pe valoarea adaugata pe tot restul de 44 ani.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata din factura nr. .../ 13.09.2004

- precizeaza ca a avut calitatea de "comitent" la exportul efectuat de catre SC "F" SRL potrivit contractului de comision nr. .../ 24.03.2004, iar comitentul este scutit de plata taxei pe valoarea adaugata daca sunt intrunite conditiile de la lit. a) - c) potrivit dispozitiilor art. 27 pct. 5 din Hotararea Guvernului nr. 598/ 2002;

- sustine ca a respectat intocmai dispozitiile textului legal indicat, intrunind toate conditiile pentru a nu fi obligatorie facturarea cu taxa pe valoarea adaugata;

- considera ca nu este vinovata de contraventia retinuta in sarcina sa si nu datoreaza bugetului de stat nici suma de ... lei, ce reprezinta taxa pe valoarea adaugata ne colectata aferenta facturii respective si nici dobanzile si penalitatile aferente, avand in vedere ca operatiunea vizata a fost efectuata conform prevederilor Legii nr. 345/ 2002 si a Hotararii Guvernului nr. 598/ 2002.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../ 20.12.2007 privind obligatiile fiscale de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 19.12.2007, comunicate contestatoarei in data de 08.01.2008, organul de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... a constatat urmatoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... Lei

SC "X" SRL a incheiat un contract de comodat pe termen nelimitat incepand cu data de 04.04.2000 cu persoana fizica Z pentru un imobil in suprafata de a mp situat in localitatea ..., ... nr. ..., utilizat in desfasurarea activitatii ca atelier de croitorie si asupra caruia societatea a efectuat investitii pentru amenajarea cladirii in suma de ... lei, pentru care a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta si a beneficiat de rambursare.

La data de 01.07.2006 persoana fizica Z a inchiriat suprafata de b mp din spatiul situat in localitatea ..., ... nr. ... catre SC "F" SRL.

Intrucat SC "X" SRL si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate pentru amenajarea suprafetei de a mp, iar la data de 01.07.2006 a pus la dispozitia proprietarului cu titlu gratuit b mp din cladirea amenajata, societatea avea obligatia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta acestei suprafete.

2. In legatura cu taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei - SC "X" SRL nu a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei din factura nr. .../ 13.09.2004 in valoare de ... lei emisa catre SC "S" SRL.

Pentru neachitarea la termen a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere aferente in suma de ... lei.

III. Avand in vedere cele constatate de organul de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, precum si documentele aflate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC "X" SRL cu sediul in ..., ... nr. ..., este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului ... sub nr. J .../ .../ 2000 si are codul unic de inregistrare

1. Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa se pronunte daca SC "X" SRL avea obligatia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei pentru partea in suprafata de b mp din imobilul utilizat in baza contractului de comodat incheiat cu proprietarul, inchiriat ulterior unei alte societati, in conditiile in care contestatoarea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate pentru amenajarea intregului imobil.

In fapt, SC "X" SRL a dedus si a beneficiat de rambursarea taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor in valoare de ... lei achizitionate pentru amenajarea imobilului in suprafata de a mp din ..., ... nr. ..., folosit de aceasta in baza contractului de comodat incheiat la data de 04.04.2000 cu proprietarii persoane fizice Z si T cu scopul de a-i servi ca atelier de croitorie.

Ulterior, societatea a pus in mod gratuit la dispozitia proprietarilor o parte in suprafata de b mp din imobilul amenajat, fara a colecta taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei corespunzator lucrarilor de investitii efectuate, pentru a fi inchiriata catre SC "F" SRL conform contractului de inchiriere incheiat cu aceasta in luna iunie 2006.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 126 alin. (1) si art. 128 alin.(4) si art. 137 alin.(1) lit. c) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se precizeaza:

"Art. 126. - (1) **In sfera de aplicarea a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:**

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una din una ditre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

[...]

Art. 128. [...]

(4) **Preluarea de catre persoane impozabile a bunurilor achizitionate** sau fabricate de catre acestea pentru a fi utilizate in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata sau **pentru a fi puse la dispozitie altor persoane in mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuata cu plata, daca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial.**",

coroborate cu cele ale art. 137 alin.(1) lit. b) din acelasi act normativ, care mentioneaza:

"Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

[...]

b) preturile de achizitie sau, in lipsa acestora, pretul de cost, determinat la momentul livrarii, pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (3) lit. e), alin. (4) si (5). Daca bunurile sunt mijloace fixe, pretul de achizitie sau pretul de cost se ajusteaza, astfel cum se prevede in norme;"

Potrivit dispozitiilor legale de mai sus, intrucat SC "X" SRL si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate pentru amenajarea imobilului in suprafata de a mp aflat

in proprietatea persoanelor fizice Z si T, iar dupa data de 01.07.2006 a pus la dispozitia proprietarilor, cu titlu gratuit, suprafata de b mp din cladire dupa amenajare, aceasta avea obligatia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta lucrarilor de amenajare efectuate pentru suprafata respectiva.

In sprijinul concluziei noastre, s-a pronuntat si Directia generala legislatie impozite indirecte din cadrul Ministerului Finantelor Publice prin adresa nr. .../ 08.06.2006, si anume: "in cazul in care comodatarul si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor achizitionate in vederea amenajarii cladirii, iar la expirarea contractului de comodat pune la dispozitia proprietarului, cu titlu gratuit, cladirea amenajata, comodatarul are obligatia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata potrivit art. 128 alin.(4) din Codul fiscal."

Prin urmare, rezulta ca organul de inspectie fiscala in mod legal a stabilit ca SC "X" SRL datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta bunurilor si serviciilor utilizate pentru amenajarea partii in suprafata de b mp din imobilul folosit in comodat, contestatia urmand sa fie respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

2. Cauza supusa solutionarii este daca SC "X" SRL avea obligatia de a colecta si plati la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta unei livrari de bunuri catre SC "S" SRL, in conditiile in care taxa pe valoarea adaugata a fost inscrisa in factura nr. .../ 13.09.2004.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, se retine ca la data de 13.09.2004 SC "X" SRL a emis factura nr. ... catre SC "S" SRL din ... in suma de ... lei reprezentand contravaloarea a ... buc. pantaloni de femei, pentru care a calculat si evidentiat in factura taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ... lei.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 155 alin.(8), art. 156 alin.(2) si art. 158 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se precizeaza:

"Art. 155. - (8) Factura fiscala trebuie sa cuprinda obligatoriu urmatoarele informatii:

[...]

f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adaugata;

g) cota de taxa pe valoarea adaugata sau mentiunea scutit cu drept de deducere, scutit fara drept de deducere, neimpozabil sau neinclus in baza de impozitare, dupa caz;

h) valoarea taxei pe valoarea adaugata, pentru operatiunile taxabile.

[...]

Art. 156. [...] (2) Persoanele inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata trebuie sa intocmeasca si sa depuna la organul fiscal competent, pentru fiecare perioada fiscala, pana la data de 25 a lunii urmatoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxa pe valoarea adaugata, [...].

[...]

Art. 158. - (1) Orice persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata poarta raspunderea pentru calcularea corecta si plata la termenul legal a taxei pe valoarea adaugata catre bugetul de stat si pentru depunerea la termenul legal a deconturilor de taxa pe valoarea adaugata, prevazute la art. 156 alin.(2) si (3), la organul fiscal competent, conform prezentului titlu si ci legislatia vamala in vigoare."

Luand in considerare dispozitiile legale de mai sus, SC "X" SRL avea obligatia sa inregistreze in jurnalul de vanzari si in decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit pe luna septembrie 2004 taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei din factura nr. .../ 13.09.2004 si sa o plateasca la termenul legal la bugetul de stat, deoarece factura a fost emisa de catre contestatoare fara a avea inregistrata una dintre mentiunile **“scutit cu drept de deducere”**, **“scutit fara drept de deducere”**, **“neimpozabil”** sau **“neinclus in baza de impozitare”**.

Prevederile legale citate se completeaza cu cele ale pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, care prevede ca:

“[...] 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.”

Asadar, SC “X” SRL trebuia sa storneze factura in cauza daca aceasta a fost emisa eronat cu taxa pe valoarea adaugata, dar pana la data efectuarii inspectiei fiscale nu a corectat informatiile inregistrate in factura fiscala

nr. .../ 13.09.2004 si nu a transmis beneficiarei SC "S" SRL o factura corectata, desi avea aceasta posibilitate legala de corectare in baza dispozitiilor art. 160 alin.(1) lit b) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care specifica:

"(1) Corectarea informatiilor inscrise in facturi fiscale sau alte documente legal aprobate se va efectua astfel:

[...]

b) in cazul in care documentul a fost transmis beneficiarului, se emite un nou document care trebuie sa cuprinda, pe de o parte, informatiile din documentul initial, numarul si data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de alta parte, informatiile si valorile corecte. Documentele respective se vor inregistra in jurnalul de vanzari, respectiv de cumparari si vor fi preluate in deconturile intocmite de furnizor si respectiv de beneficiar, pentru perioada in care a avut loc corectarea."

Pe cale de consecinta, rezulta ca organul de inspectie fiscala in mod legal a stabilit ca SC "X" SRL avea obligatia de a colecta si plati la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei inscrisa in factura nr. .../ 13.09.2004, contestatia urmand sa fie respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Referitor la argumentul invocat in contestatie ca factura nr. .../ 13.09.2004 a fost emisa catre SC "S" SRL in baza contractului de comision nr. .../ 24.03.2004 in care societatea a avut calitatea de "comitent" fiind scutita de plata taxei pe valoarea adaugata potrivit prevederilor Legii nr. 345/ 2002 si a Hotararii Guvernului nr. 598/ 2002, precizam ca acesta nu este relevant si nu poate fi luat in considerare la solutionarea favorabila a capatului de cerere, deoarece contestatoarea a emis factura cu taxa pe valoarea adaugata colectata, nu a stornat factura in cauza si nu a emis o alta factura cu mentiunea "scutit" asa cum am mentionat mai sus, iar prevederile legale invocate erau abrogate la data emiterii facturii in septembrie 2004, la acea data fiind in vigoare Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal aplicabila incepand cu data de 01.01.2004.

3. Obligatii fiscale accesorii

Cu privire la **majorarile de intarziere in suma totala de ... lei** aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, acestea raman de plata in sarcina contestatoarei, fiind calculate in baza art. 115(1) devenit art. 119(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, (M.Of. nr. 513/ 31.07.2007) coroborate cu cele ale Hotararilor Guvernului nr. 67/ 2004, nr. 784/ 2005 si ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la

stabilirea cotei majorarilor de intarziere si dobanzilor datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare.

In acest sens, la art. 116(1) devenit art. 120(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se mentioneaza:

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

Iar, **penalitatea de intarziere in suma de ... lei** aferente taxei pe valoarea adaugata neachitate la scadenta, au fost calculate pana la data de 15.07.2005 in conformitate cu prevederile art. 121(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003, republicata, unde se prevede ca:

“Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/ sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor.”, si pe perioada 15.07 - 31.12.2005 in conformitate cu dispozitiile art. 120 din Legea nr. 210/ 2005 privind aprobarea Ordonantei Guvernului nr. 20/ 2005 pentru modificarea si completarea Codului de procedura fiscala, care modifica penalitatile de intarziere la 0,6% pe luna.

Fata de cele retinute, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei si in temeiul art. 210(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestatiei formulata de SC "X" SRL din ..., ca neintemeiata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ..., conform procedurii legale in termenul legal prevazut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

DIRECTOR EXECUTIV,