



Ministerul Finanțelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. .. din2009

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC ... SRL din loc .., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea cu adresa nr.... asupra contestației formulate **SC ... SRL**, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea sub nr. ...

Contestația are ca obiect suma de .. lei, stabilită prin Decizia de impunere nr... si Raportul de inspectie fiscala nr..... întocmite de organele de inspectie fiscală și comunicate la data de ... potrivit confirmarii de primire aflata in copie la dosarul cauzei , reprezentând :

- ... lei taxă pe valoarea adăugată;
- lei majorari de întârziere aferente TVA;
- lei impozit pe veniturile microintreprinderilor ;
- lei majorari de întârziere aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor ;

Contestația este semnată de reprezentantul legal al SC.... SRL, d-na confirmată cu ștampila societății.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC SRL înregistrată la D.G.F.P Valcea sub nr. nr., pentru suma totală de lei.

Procedura legala fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

Petenta contestă Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .. si raportul de inspectie fiscala nr., motivand urmatoarele:

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată petenta precizează că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit obligația fiscală de plată privind TVA în suma totală de ... lei ca fiind aferentă operațiunilor de închiriere, întrucât din punct de vedere al tratamentului fiscal acestea sunt operațiuni scutite de TVA.

Deși aceste operațiuni sunt considerate prestări servicii așa cum au considerat organele de inspecție fiscală, în același timp sunt operațiuni scutite de TVA așa cum precizează art.141, alin 2, lit k) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, aplicabil în perioada ianuarie 2004 - decembrie 2006, ulterior alin (2) , lit e) în perioada ianuarie 2007 - până în prezent.

Contestatoarea menționează că până la 31.12.2006 , conform prevederilor legale în vigoare până la acea dată, respectiv art.14, alin 2, lit. k și alin 3 precum și pct.42 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, opțiunea pentru aplicarea regimului de taxare pentru închirierea bunurilor imobile se notifica organelor fiscale teritoriale și se aplică de la data înscrisă în notificare.

Astfel, până la 31.12.2006 dreptul persoanelor impozabile de a exercita opțiunea de taxare în cazul închirierii de bunuri imobile nu era condiționată de data depunerii notificării, cu condiția că până la data notificării să nu fi fost efectuat un control al organelor fiscale care să constate nedeținerea notificării.

După data de 01.01.2007, opțiunea pentru operațiunile scutite de taxă se exercită de la data depunerii notificării sau de la o dată ulterioară înscrisă în notificare.

De asemenea, contestatoarea mai precizează că potrivit prevederilor pct.38, alin 6 din norme, în perioada 01 ianuarie 2007 - 31 mai 2009 se prevede că persoanele impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru închirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile trebuiau să depună notificarea în termen de 90 zile de la data aderării.

În acest sens petenta precizează că SC..... SRL nu a optat tacit pentru taxarea operațiunilor sale de închiriere până la 31.12.2006 și nici nu a depus vreo notificare privind opțiunea taxării acestor operațiuni în termenul legal de 90 zile, în condițiile în care nu a emis nici o factură către cele societăți care au făcut obiectul inspecției fiscale.

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală, cum că SC ... SRL " a optat tacit pentru taxare inversă " deoarece , începând cu 01.01.2003 a colectat TVA pentru facturile de chirie emise aceasta precizează că nu se puteau face aceste constatări întrucât perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale este 01 ianuarie 2004 - 31 mai 2009 și nu anul 2003.

De asemenea contestatoarea mai precizează că SC SRL nu a obținut veniturile la care se face referire în decizia de impunere nr... și pentru care organele de control au stabilit TVA suplimentară ca fiind TVA ce nu a fost colectată la veniturile obținute din închiriere.

2. În ceea ce privește impozitul pe veniturile microintreprinderilor contestatoarea precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit debit suplimentar la această sursă de impozitare pe motiv că operatorul economic nu a înregistrat veniturile obținute din contractele de închiriere încheiate cu Sc

Societatea consideră că au fost interpretate greșit clauzele contractelor încheiate cu aceste societăți, astfel ca:

- pentru SC ... SRL, deși contractul a fost încheiat la data de .. obiectul acestuia nu a fost realizat până la data de, spațiul care a făcut obiectul închirierii nefiind utilizat de chirias și prin urmare suma de lei stabilită de organele de inspecție fiscală, ca fiind

venituri obtinute in anul 2004 nu este reala, societatea nerealizand nici un venit in anul 2004.

Potrivit actului aditional la acest contract , din data de partile au stabilit de comun acord obligatia chirasului de a efectua imbunatatiri si amenajari ale spatiului inchiriat, chiria urmand a nu se mai percepe.

Astfel SC.... SRL nu a facturat contravaloarea chiriei pe perioada martie 2004 -iunie 2008, deci nu a incasat nici o suma de la SC .. SRL reprezentand chirie.

In datele de s-au incheiat acte aditionale la contractul de inchiriere nr..... care contin o singura clauza si anume prelungirea contractului de inchiriere intial cu cate un an fiecare.

De asemenea, contestatoarea arata ca nu este adevarata stabilirea de catre organele de inspectie fiscala pentru perioada, a veniturilor din chirii in suma de ... lei, corespunzator unei chirii de euro / luna plus TVA, ca urmare a modificarii nivelului chiriei prin actul aditional nr.

In realitate nivelul chiriei avute in vedere de organele de inspectie fiscala este cel stabilit prin contractul initial din data de

Ulterior, in data de ... s-a incheiat cu aceasta societate contractul de inchiriere nr..... prin care s-a stabilit o chirie lunara de ... lei, platibila lunar, pentru care contestatoarea precizeaza ca a emis facturi lunare, incepand cu data de ... pana la data, facturi pe care insa chirasul nu le-a achitat.

Astfel organele de inspectie fiscala, in mod eronat au stabilit venituri suplimentare in suma de lei (echivalent a . lei / luna) pentru perioada iunie 2008 - iulie 2008 si luna ianuarie 2009, deoarece pentru aceasta perioada au fost emise facturi de chirie la un nivel de lei / luna.

- pentru SC SRL, contestatoarea mentioneaza ca desi contractul de inchiriere cu aceasta societate s-a incheiat in data de....., totusi nu s-au emis facturi pana in data de deoarece prin actul aditional la acest contract, din data de s-a stabilit de comun acord ca nu se datoreaza chirie pana ce investitia efectuata de chiras nu se va amortiza.

Rezulta ca SC..... SRL nu a realizat venituri din chirii si nici chirasul nu a inregistrat nici o cheltuiala reprezentand chirie in aceasta perioada, astfel stabilirea de catre organele de inspectie fiscala a veniturilor suplimentare pentru perioada in suma de lei este nelegala.

De asemenea si stabilirea taxei pe valoarea adaugata, in suma de lei, aferenta veniturilor din chirii este nelegala din doua motive:

- veniturile nu au fost realizate de SC ... SRL datorita acordului incheiat intre cele doua societati conform actului aditional nr.....

- operatiunile in cauza sunt scutite de TVA conform prevederilor art.141, alin 2, lit k din Codul Fiscal, valabile pana la data de 31.12.2006 si ulterior lit e) al aceluiasi articol si aliniat, dar valabil dupa 01.01.2007.

Incepand cu data de.... s-au emis facturi fiscale de chirie, in valoare de.. lei , valoare stabilita prin actul aditional nr..... insa chirasul nu a achitat nici una dintre aceste facturi, astfel ca i-a fost notificata denuntarea unilaterala a contractului si i s-a cerut sa predea spatiul inchiriat.

Contestatoarea considera astfel nelegala si netemeinica stabilirea de venituri suplimentare in suma de lei pentru perioada martie 2006 -octombrie 2007 pentru relatia contractuala cu SC SRL.

- pentru SC SRL contestatoarea precizeaza ca s-a incheiat contractul de inchiriere nr..... al carui obiect il reprezinta inchirierea unui spatiu cu destinatia de service auto pe o perioada de..... ani, la un tarif de euro.

SC SRL, precizeaza ca obiectul contractului nu s-a realizat datorita faptului ca spatiul trebuia amenajat astfel incat sa se poata desfasura activitatea, si prin urmare, de comun acord cu chiriasul, nu s-au emis facturi de chirie .

Intrucat chiriasul nu a desfasurat activitate in spatiul respectiv si nu s-au emis facturi de chirie rezulta nu s-au realizat venituri din acesta activitate, iar SC..... nu a inregistrat nici o cheltuiala cu chiria.

Incepand cu luna septembrie 2007 s-au emis facturi de chirie dar din luna mai 2008 chiriasul a refuzat sa plateasca facturile, astfel ca a fost actionat in judecata, solicitandu-se plata sumei de lei pentru lunile 2008.

Prin urmare petenta considera nelegala stabilirea sumei de lei drept venituri suplimentare pentru perioada octombrie 2006 - august 2007 si ianuarie 2009 - martie 2009.

De asemenea considera nelegala si stabilirea TVA de lei aferenta acestor venituri din urmatoarele motive:

- veniturile nu au fost realizate de SC..... SRL datorita modului de realizare practica a contractului de inchiriere intre cele doua societati.

- operatiunile in cauza sunt scutite de TVA conform prevederilor art.141, alin 2, lit k din Codul Fiscal, valabile pana la data de 31.12.2006 si ulterior lit e) al aceluasi articol si aliniat, dar valabil dupa 01.01.2007, fiind impozabile doar prin optiune.

- pentru SRL se precizeaza ca s-a incheiat contractul de inchiriere nr..... al carui obiect il reprezinta inchirierea unui spatiu cu destinatia de service auto pe o perioada de 1 an, la un tarif de euro.

SC SRL precizeaza ca obiectul contractului nu s-a realizat datorita faptului ca spatiul trebuia amenajat astfel incat sa se poata desfasura activitatea si prin urmare, de comun acord cu chiriasul, nu s-au emis facturi de chirie .

Potrivit actului aditional la acest contract , din data de partile au stabilit de comun acord obligatia chiriasului de a efectua imbunatatiri si amenajari ale spatiului inchiriat, chiria urmand a nu se mai percepe.

Astfel SC.... SRL nu a facturat contravaloarea chiriei, deci nu a incasat nici o suma de la SC SRL reprezentand chirie.

Intrucat chiriasul nu a desfasurat activitate in spatiul respectiv si nu s-au emis facturi de chirie rezulta nu s-au realizat venituri din acesta activitate, iar SC..... SRL nu a inregistrat nici o cheltuiala cu chiria.

Astfel organele de inspectie fiscala , in mod eronat au stabilit venituri suplimentare in suma de lei pentru perioada februarie 2007 - decembrie 2007 in relatia cu SC SRL si totodata in mod eronat au calculat impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma totala de lei, precum si majorari de intarziere in suma de lei.

De asemenea considera nelegala si stabilirea TVA de lei aferenta acestor venituri desi suma negociata din contract nu este cu TVA, din urmatoarele motive:

- veniturile nu au fost realizate de SC SRL datorita acordului incheiat intre cele doua societati stabilit prin actul aditional la contract;

- operatiunile in cauza sunt scutite de TVA conform prevederilor art.141, alin 2, lit k din Codul Fiscal, valabile pana la data de 31.12.2006 si ulterior lit e) al aceluasi articol si

aliniat, dar valabil după 01.01.2007, fiind impozabile doar prin opțiune, iar SC SRL nu a optat pentru taxarea acestor operațiuni.

Petenta considera astfel ca din cele expuse în contestație a argumentat pe situația de fapt, cu încadrarea în texte de lege netemeinicia și nelegalitatea susținerii organelor de inspecție fiscală.

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC ... SRL are sediul social declarat în loc. Vâlcea și a fost înmatriculată ORC de pe lângă Tribunalul Vâlcea sub nr. J, are cod unic de înregistrare fiscală, și este înregistrată în scopuri de TVA din data de

Obiectul principal de activitate îl constituie „.....” cod CAEN iar pe perioada verificată societatea a desfășurat activități de închiriere a spațiilor comerciale.

1. Impozitul pe veniturile microintreprinderilor, a fost verificat în baza prevederilor Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și HGR 44 / 2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, constatându-se următoarele :

In Anul 2004, s-au constatat venituri impozabile suplimentare în suma de lei (....) , cu un impozit aferent de (..... * 1,5% = Ron), ce provin din neînregistrarea în evidența contabilă a veniturilor obținute din contractul de închiriere nr. ..., încheiat cu SC ... SRL, a cărui chirie a fost stabilită în suma de ... Eur + TVA, *“platită la data de 5 a lunii următoare pe baza facturii emisă de proprietar,”* așa cum este specificată prin contract.

Prin actul adițional nr....., s-a modificat clauza privind nivelul chiriei, precizându-se ca: *“chiriasul se obligă ca pe toată durata contractului de închiriere să efectueze pe cheltuielă și în contul chiriei care nu se va percepe, îmbunătățiri și amenajări ale spațiului închiriat, la nivelul chiriei stabilite pe toată perioada contractului. La încetarea contractului de închiriere toate amenajările efectuate vor intra în proprietatea locatorului, fără ca chiriasul să ridice vre-o pretenție asupra acestor îmbunătățiri, care sunt imobile prin natura lor sau prin afectatiune.”*

Contractul de închiriere încheiat la data de .. a fost reînnoit prin actele adiționale fără număr, încheiate în în care se mențin toate clauzele din contractul inițial.

În data de, între SC ... SRL și SC ... SRL, intervine un nou contract de închiriere (nr.) la care *“chiria lunară este stabilită la suma de ... RON, la care se adaugă TVA. ... se va plăti lunar la data de ale fiecărei luni, pentru luna precedentă...”*

Din documentele de evidență primară și contabilă a SC..... SRL, s-a constatat că aceasta nu deține nici un document din care să rezulte că spațiul închiriat a fost supus îmbunătățirilor și amenajărilor (proces verbal de recepție, situații de lucrări aferente lucrărilor de investiții realizate), de asemenea nu se face dovada că la expirarea contractului de închiriere, investițiile efectuate de către chirias au fost cedate proprietarului, ne fiind respectate preved. art.127 alin 1 și art.129 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

De asemenea, fiind un contract de prestări servicii societatea era obligată să respecte clauzele contractuale și prevederile art.155 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Investițiile efectuate la imobilizările corporale luate cu chirie se supun amortizării, pe durata contractului de închiriere. Aceste cheltuieli de modernizare sunt recuperate din

punct de vedere fiscal, prin deducerea amortizării lor, dacă sunt utilizate în scopul realizării de venituri impozabile.

Având în vedere cele menționate mai sus și potrivit clauzelor contractuale din actele adiționale încheiate între cele două părți, rezultă că între cele două societăți comerciale au intervenit următoarele tranzacții economice:

-SC SRL este prestator de servicii de închiriere iar SC SRL este beneficiar al acestor servicii și totodată prestator pentru lucrările de îmbunătățire executate.

-societatea prestatoare era obligată să factureze chiria lunar în conformitate cu prevederile stipulate în art.155 alin.1 din Legea 571/2003, iar societatea beneficiară respectiv SC..... SRL trebuia să factureze către aceasta situația de lucrări cu îmbunătățirile efectuate la spațiul închiriat.

- plata efectivă a acestor prestații se efectuează prin compensare .

În conformitate cu articolul 11, alin. (1), din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal, și art. 105 și 108 alin. (1) din același act normativ, echipa de inspecție fiscală a recalculat impozitul pe veniturile microintreprinderilor, rezultând un **debit suplimentar în suma de ... RON**, pentru nevirarea caruia în termenul legal au fost calculate **majorări și penalități de întârziere în suma de RON** conform prevederilor art. 114 alin. (1) și art. 120 alin. (1) din OG 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală republicat.

Similar, în Anul 2005, s-au constatat venituri impozabile suplimentare în suma de ... lei (.....) , cu un impozit aferent de lei (..... ron * 1,5% = ... Ron), ce provin din neînregistrarea în evidența contabilă a veniturilor obținute din contractul de închiriere nr.. /, încheiat cu SC..... SRL, a cărui chirie a fost stabilită în suma de Eur + TVA, "*platita la data de 5 a lunii următoare pe baza facturii emisa de proprietar,*" așa cum este specificată prin contract.

Pentru nevirarea în termenul legal a impozitului pe veniturile microintreprinderilor, stabilit suplimentar la bugetul general consolidat al statului, au fost calculate **majorări și penalități de întârziere în suma de RON** conform prevederilor art. art. 115 alin (1), art.116 alin (1) și (5) din OG 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală republicat.

Pentru Anul 2006, s-au constatat venituri suplimentare neînregistrate în suma de lei (....) corespunzător cărora s-a stabilit impozit pe venitul microintreprinderilor (3%) în suma de **lei ron** ... ron * 3% = ... Ron), ce provin din neînregistrarea în evidența contabilă a veniturilor aferente următoarelor contracte de închiriere :

- **RON** obținute din contractul de închiriere nr. ..., încheiat cu **SC SRL**, a cărui chirie a fost stabilită în suma de Eur + TVA, "*platita la data de 5 a lunii următoare pe baza facturii emisa de proprietar,*" așa cum este specificată prin contract.

- **RON** obținute din contractul de închiriere nr. ..., încheiat cu **SC SRL**, a cărui chirie a fost stabilită în suma de .. RON, "*platita la data de 5 a lunii următoare pe baza facturii emisa de proprietar,*" așa cum este specificată prin contract, pentru care SC SRL nu a emis facturi către SC SRL, cu contravaloarea chiriei stabilite în contract, contrar prevederilor art.155 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și de asemenea cu prevederile pct 212 alin 1 din Ordinul ANAF 1752 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

..... **RON** obținute din contractul de închiriere nr..., încheiat cu **SC ... SRL**, a cărui chirie a fost stabilită în suma de.... Eur + TVA aferent, "*platita la data de 5 a lunii următoare pe baza facturii emisa de proprietar,*" așa cum este specificată prin contract pentru care SC SRL nu a emis facturi către SC SRL, cu contravaloarea chiriei

stabilite in contract, contrar prevederilor art.155 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal si de asemenea cu prevederile pct 212 alin 1 din Ordinul ANAF 1752 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Pentru nevirarea in termenul legal a impozitul pe veniturile microintreprinderilor, in suma de lei au fost calculate **majorari de intarziere in suma de RON** conform prevederilor art. 115 alin (1), art.116 alin (1) si (5) din OG 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscala republicat.

Pentru Anul 2007, s-au constatat venituri suplimentare neinregistrate in suma de ron (.....) cu un impozit pe venitul microintreprinderilor (2%) in suma deron ce provine din neinregistrarea in evidenta contabila a veniturilor aferente urmatoarelor contracte de inchiriere :

- **RON** obtinute din contractul de inchiriere nr., incheiat cu **SC SRL**, a carui chirie a fost stabilita in suma de Eur + TVA, "platita la data de 5 a lunii urmatoare pe baza facturii emisa de proprietar," asa cum este specificata prin contract.

- **RON** obtinute din contractul de inchiriere nr., incheiat cu **SC SRL**, a carui chirie a fost stabilita in suma de RON, "platita la data de 5 a lunii urmatoare pe baza facturii emisa de proprietar," asa cum este specificata prin contract.

- ... **RON** obtinute din contractul de inchiriere nr., incheiat cu **SC SRL**, a carui chirie a fost stabilita in suma de Eur + TVA aferent, "platita la data de 5 a lunii urmatoare pe baza facturii emisa de proprietar," asa cum este specificata prin contract.

- ... **RON** obtinute din contractul de inchiriere nr., incheiat cu **SC SRL**, a carui chirie a fost stabilita in suma de ... Eur fara TVA, "platita la data de 5 a lunii urmatoare pe baza facturii emisa de proprietar," asa cum este specificata prin contract.

Prin actul aditional nr., clauza privind nivelul chiriei s-a modificat si are urmatorul continut: " datorita reparatiilor facute de chirias, timp de un an nu se va percepe chirie pana la amortizarea investitiei", iar SC.... SRL nu a emis facturi catre SC SRL cu contravaloarea chiriei stabilite in contract.

De asemenea s-a constatat ca SC SRL nu detine nici un document privind realizarea imbunatatirilor si amenajarilor spatiului inchiriat (procese verbal de receptie, situatii de lucrari aferente lucrarilor de investitii realizate), si nu se face dovada ca la expirarea contractului de inchiriere, investitiile efectuate de catre chirias au fost cedate proprietarului. Fiind un contract de prestari servicii societatea era obligata sa respecte clauzele contractuale precum si prevederile art.155 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal si in conformitate cu articolul 11, alin. (1), din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal, si art. 105 si 108 alin. (1) din acelasi act normativ, echipa de inspectie fiscala a recalculat impozitul pe veniturile microintreprinderilor, rezultand un **debit suplimentar in suma de RON** pentru care au fost calculate **majorari de intarziere in suma de RON** conform prevederilor art. 119 alin. (1) si art.120 alin. (1) si alin. (7) din OG 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscala republicat.

Pentru Anul 2008, s-au constatat venituri suplimentare neinregistrate in suma de ron (....) cu un impozit pe venitul microintreprinderilor (2,5%) in suma de..... lei ron ce provine din neinregistrarea in evidenta contabila a veniturilor aferente urmatoarelor contracte de inchiriere :

- **RON** obtinute din contractul de inchiriere nr., incheiat cu **SC SRL**, a carui chirie a fost stabilita in suma de... Eur + TVA, "platita la data de 5 a lunii urmatoare pe baza facturii emisa de proprietar," asa cum este specificata prin contract.

- **RON** obtinute din contractul de inchiriere nr....., incheiat cu **SC .. SRL**, a carui chirie a fost stabilita in suma de Eur + TVA aferent, "platita la data de 5 a lunii urmatoare pe baza facturii emisa de proprietar," asa cum este specificata prin contract.

In conformitate cu articolul 11, alin. (1), din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal, si art. 105 si 108 alin. (1) din acelasi act normativ, echipa de inspectie fiscala a recalculat impozitul pe veniturile microintreprinderilor, rezultand un **debit suplimentar in suma de RON**, pentru care au fost calculate **majorari de intarziere in suma de RON** conform prevederilor art. 119 alin. (1) si art. 120 alin. (1) si alin. (7) din OG 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscala republicata.

2.TAXA PE VALOAREA ADAUGATA, a fost verificata în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pe perioada 01.01.2004 – 31.05.2009.

In Anul 2004, societatea a inregistrat in evidenta contabila si a declarat pentru anul 2004 o TVA de recuperat in suma de lei Ron, iar in urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat un debit suplimentar reprezentand TVA in **suma de ... lei**, ce provine din necolectarea TVA aferenta veniturilor in suma de RON obtinute din contractul de inchiriere nr., incheiat cu SC SRL, a carui chirie a fost stabilita in suma de ... Eur + TVA, "platita la data de 5 a lunii urmatoare pe baza facturii emisa de proprietar," asa cum este specificata prin contract.

Nu au fost respectate prevederile art. 129, alin. (1) si (2), lit. a, Cap. 4 - Operatiuni Impozabile, art. 134, alin. (3)- Faptul generator si exigibilitatea - reguli generale , art.137, alin 1, lit a - Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

In Anul 2005 societatea a inregistrat si declarat TVA dupa cum urmeaza:

- Sold suma negativa evidentiata si declarata la 01.01.2005 RON
- Sold TVA de plata constatata la 01.01.2005 RON
- TVA colectata evidentiata si declarata: RON
- TVA colectata constatata: RON
- TVA deductibila evidentiata si declarata: RON
- TVA deductibila constatata: RON
- TVA virata RON
- **TVA debit suplimentar** **RON**
- Sold TVA de plata evidentiata si declarata: RON
- Sold TVA de plata constatata: RON

Debitul suplimentar in suma de..... RON, provine din necolectarea TVA aferenta veniturilor in suma de..... RON obtinute din contractul de inchiriere nr....., incheiat cu SC SRL, a carui chirie a fost stabilita in suma de . Eur + TVA, "platita la data de 5 a lunii urmatoare pe baza facturii emisa de proprietar," asa cum este specificata prin contract.

Nu au fost respectate prevederile articolului 11, alin. (1), art. 129, alin. (1) si (2), lit. a, Cap. 4 - Operatiuni Impozabile, art. 134, alin. (3)- Faptul generator si exigibilitatea - reguli generale , din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

In Anul 2006, Societatea a inregistrat si declarat TVA dupa cum urmeaza:

- Sold TVA de plata evidentiata si declarata la 01.01.2006: RON
- Sold TVA de plata constatata la 01.01.2006: RON
- TVA colectata evidentiata si declarata: RON
- TVA colectata constatata: RON
- TVA deductibila evidentiata si declarata:
- TVA deductibila constatata: RON
- TVA virata RON
- **TVA debit suplimentar** **RON**
- Sold TVA de plata evidentiata si declarata: RON
- Sold TVA de plata constatata: RON

Debitul suplimentar in suma de RON, provine din necolectarea TVA la veniturile in suma de RON aferente contractelor de inchiriere, prezentate la cap impozitul pe venituri microintreprinderi, din care :

-... **RON** aferente contractul de inchiriere nr. ..., incheiat cu **SC..... SRL**,

-.... **RON** aferente din contractul de inchiriere nr. ..., incheiat cu **SC SRL**,

Din verificarile efectuate asupra documentelor puse la dispozitia echipei de inspectie s-a constatat ca SC SRL nu a emis facturi catre SC SRL, cu contravaloarea chiriei stabilite in contract.

- ... **RON** obtinut din contractul de inchiriere nr. ..., incheiat cu **SC SRL**,

Din verificarile efectuate asupra documentelor puse la dispozitia echipei de inspectie s-a constatat ca SC SRL nu a emis facturi catre cele trei societati cu contravaloarea chiriei stabilite in contract, nefiind respectate prevederile articolului 11, alin. (1), art. 129, alin. (1) si (2), lit. a, Cap. 4 - Operatiuni Impozabile, art. 134, alin. (3)- Faptul generator si exigibilitatea - reguli generale , din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru Anul 2007, Societatea a inregistrat si declarat TVA dupa cum urmeaza:

- Sold TVA de plata evidentiata si declarata 01.01.2007: RON
- Sold TVA de plata constatata 01.01.2007: RON
- TVA colectata evidentiata si declarata: RON
- TVA colectata constatata: RON
- TVA deductibila evidentiata si declarata: RON
- TVA deductibila constatata: RON
- TVA virata RON

- **TVA debit suplimentar** RON
- Sold TVA de plata evidentiata si declarata RON
- Sold TVA de plata constatata : RON

Debitul suplimentar in suma de RON, provine din necolectarea TVA la veniturile in suma de RON aferente urmatoarelor contracte de inchiriere:

- RON *obtinute din contractul de inchiriere nr., incheiat cu SC RON* *obtinute din contractul de inchiriere nr., incheiat cu SC,*
- RON *obtinute din contractul de inchiriere nr.... incheiat cu SC SRL,*
- ... RON *obtinute din contractul de inchiriere nr., incheiat cu SC SRL.*

Din verificarile efectuate asupra actelor de evidenta primara puse la dispozitia echipei de inspectie s-a constatat ca SC SRL nu a emis facturi catre cele patru societati cu contravaloarea chiriei stabilite in contract si nu detine nici un document privind realizarea imbunatatirilor si amenajarilor spatiului inchiriat (procese verbal de receptie, situatii de lucrari aferente lucrarilor de investitii realizate), de asemenea nu se face dovada ca la expirarea contractului de inchiriere, investitiile efectuate de catre chiras au fost cedate proprietarului.

Nu au fost respectate prevederile articolului 11, alin. (1), art. 129, alin. (1) si (2), lit. a, Cap. 4 - Operatiuni Impozabile, art. 134, alin. (3)- Faptul generator si exigibilitatea - reguli generale , din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru Anul 2008, societatea a inregistrat si declarat TVA dupa cum urmeaza:

- Sold TVA de plata evidentiata si declarata la 01.01.2008: RON
- Sold TVA de plata constatata 01.01.2008: RON
- TVA colectata evidentiata si declarata: RON
- TVA colectata constatata: RON
- TVA deductibila evidentiata si declarata: .. RON
- TVA deductibila constatata:
- TVA virata RON
- **TVA debit suplimentar:** RON
- Sold TVA de plata evidentiata si declarata: RON
- Sold TVA de plata constatata: RON

Debitul suplimentar in suma de RON provine din necolectarea TVA asupra veniturilor in suma de..... RON aferente urmatoarelor contracte de inchiriere:

- RON *obtinute din contractul de inchiriere nr., incheiat cu SC SRL,*
- RON *obtinute din contractul de inchiriere nr., incheiat cu SC SRL,*

Nu au fost respectate prevederile articolului 11, alin. (1), art. 129, alin. (1) si (2), lit. a, Cap. 4 - Operatiuni Impozabile, art. 134, alin. (3)- Faptul generator si exigibilitatea - reguli generale , din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru Anul 2009, societatea a inregistrat si declarat TVA dupa cum urmeaza:

- Sold TVA de plata evidentiata si declarata 01.01.2009: RON
- Sold TVA de plata constatata 01.01.2009: RON
- TVA colectata evidentiata si declarata: RON
- TVA colectata constatata: RON
- TVA deductibila evidentiata si declarata: RON
- TVA deductibila constatata: RON
- TVA virata RON
- **TVA debit suplimentar:** RON
- Sold TVA de plata evidentiata si declarata: RON
- Sold TVA de plata constatata: RON

Debitul suplimentar in suma de RON provine din necolectarea TVA la veniturile in suma de.... RON aferente urmatoarelor contracte de inchiriere :

- ... **RON** obtinute din contractul de inchiriere nr. ., incheiat cu **SC SRL**,
- ... **RON** obtinute din contractul de inchiriere nr. ..., incheiat cu **SC SRL**.

Nu au fost respectate prevederile articolului 11, alin. (1), art. 129, alin. (1) si (2), lit. a, Cap. 4 - Operatiuni Impozabile, art. 134, alin. (3)- Faptul generator si exigibilitatea - reguli generale , din Legea 571/2003 privind Codul fiscal

Pentru nevirarea in termenul legal a TVA stabilita suplimentar la bugetul general consolidate al statului, in suma totala de lei au fost calculate **majorari si penalitati de intarziere in suma de ... RON pana la data de**, conform prevederilor art. 114, alin.(1) art. 115 alin (1), art. 116 alin (1) si (5) art. 119 alin.(1) si art.120 alin.(1) si alin.(7) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de.... lei reprezentând impozit pe venitul microintreprinderilor, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente acestora, stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea este legal datorată de SC SRL.

1. Referitor la impozitul pe veniturile microintreprinderilor in suma de lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de lei

În fapt, in perioada 2004 - 2009 SC.... SRL a incheiat contracte de inchiriere cu societati ca: SRL al caror obiect il reprezinta inchirierea unor constructii a caror destinatie este fie service auto, fie spalatorie auto.

Prin contractele inchiate cu aceste societati se precizeaza expres nivelul chiriei si modalitatea de plata a acesteia, care in toate cazurile se va face lunar.

In cazul contractelor incheiate cu SRL s-au incheiat acte aditionale prin care se modifica clauzele referitoare la nivelul chiriei, in sensul ca nu se va mai percepe chiria

stabilita prin contractele initiale intrucat chiriasul va efectua imbunatatiri si amenajari ale spatiului inchiriat la nivelul chiriei stabilite pe perioada contractului.

Contractul de inchiriere incheiat la data de ... cu SC SRL a fost reinnoit prin actele aditionale fara numar, incheiate in in care se mentin toate clauzele din contractul initial.

In data de..., intre SC.... SRL si SC.... SRL, intervine un nou contract de inchiriere (nr.....) la care "*chiria lunara este stabilita la suma de. RON, la care se adauga TVA. Chiria se va plati lunar la data de 5 ale fiecarei luni, pentru luna precedenta...*"

In aceasta perioada SC... SRL nu a emis nici o factura de chirie catre firmele chiriase si de asemenea s-a constatat ca acesta nu detine nici un document din care sa rezulte eventualele imbunatatiri efectuate de catre chiriasi la spatiile inchiriate, in conformitate cu clauzele contractuale inchiriate.

Inspectia fiscala la aceasta societate s-a efectuat urmare adresei nr....., transmise de in vederea verificarii modulului de inregistrare in evidenta contabila a operatiunilor comerciale ce deriva din inchirierea unor spatii comerciale catre societatile mentionate anterior.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC.... SRL avea obligatia facturarii chiriei lunare, la valoarea stabilita prin contractele incheiate cu aceste societati si implicit inregistrarea veniturilor ce decurg din aceste relatii contractuale si de asemenea a colectarii taxei pe valoarea adaugata aferenta.

In aceste conditii s-a stabilit in sarcina SC ... SRL impozit pe veniturile microintreprinderilor de plata in suma de ... lei si taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de .. lei aferenta facturilor de chirie.

De asemenea organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea a prejudiciat bugetul statului prin neinregistrarea veniturilor si necolectarea TVA ce rezulta din relatiile contractuale cu societatile mentionate anterior si astfel s-a constituit parte civila in procesul penal cu nr... cu suma totala de lei reprezentand impozit pe veniturile microintreprinderii, TVA si accesorii aferente acestora.

Speța supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea se poate pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care aceasta, în baza constatărilor ce se regăsesc în Decizia de impunere nr..... și Raportul de inspecție fiscală nr. ..., s-a constituit parte civila în cauza penală nr.

Având în vedere însă că între stabilirea obligațiilor bugetare datorate de petentă în sumă de.... lei din care : lei impozit pe profit ; . majorăr.....i impozit pe profit ; ... lei TVA și lei majorări TVA, constatate prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de anexă la decizia de impunere nr... și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite de administratorul acesteia, există o interdependență relativă, în sensul că indiferent dacă acestea sunt sancționate sau nu de legea penală, aceasta nu incumbă asupra legalității înregistrării în contabilitate a operațiunilor respective, organele de soluționare apreciază că se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale.

Astfel, art.214 alin.1 lit. a din OG 92/2003, rep. privind Codul de procedură fiscală precizează că :

“Organul de soluționare competent **poate suspenda**, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când :

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele de drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă “.

Față de cele de mai sus și văzând dispozițiile art.214 alin.1 lit.a din OG 92/2003 rep.la data de 31.07.2007, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea se investește cu soluționarea pe fond a contestației, pe cale administrativă pentru suma contestată de..... lei, ce conține și accesoriile totale aferente prejudiciului pentru care s-a constituit parte civila.

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza impozitul pe veniturile microintreprinderii in suma de lei si taxa pe valoare adaugata in suma de ... lei si in conditiile in care aceasta nu a inregistrat venituri din chirii si nici nu a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta unor contracte incheiate cu 4 societati comerciale.

În drept, referitor la taxa pe valoarea adaugata sunt aplicabile prevederile art.11, alin 1, art.129, alin 1 si 2, lit a), art.127, alin 1 si 2, art.134, alin 3, art.137, alin 1, lit a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal :

Art. 11 " Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa 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."

Art. 127, alin 1 si 2 - " Persoane impozabile si activitatea economica

(1) *Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.*

(2) În sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate."

Art. 129 alin 1 si 2, lit a), acest din urma alineat transformandu-se in alin 3, lit a) prin Legea 343/17.07.2006 de modificare a Codului Fiscal mentioneaza urmatoarele:

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

(2) Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosintei bunurilor, în cadrul unui contract de leasing."

Art. 134, alin 3 - " Faptul generator si exigibilitatea - reguli generale precizeaza urmatoarele:

" (3) Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila, la data livrarii de bunuri sau la data prestarii de servicii, cu exceptiile prevazute în prezentul titlu."

Incepand cu data de 01.01.2007, prin modificarile aduse Codului Fiscal prin Legea 343/17.07.2006 intervin noi articole si anume Art. 134¹, alin 5 , lit b) care mentioneaza:

" (5) Prin derogare de la alin. (1), **faptul generator intervine:**

b) în cazul operațiunilor de închiriere, leasing, concesiune și arendare de bunuri, la data specificată în contract pentru efectuarea plății."

Art.137, alin 1, lit a) menționează referitor la baza de impozitare a TVA următoarele:

"(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) **pentru** livrări de bunuri și **prestări de servicii**, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), **din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor** ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;"

In ceea ce privește impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, în drept sunt aplicabile prevederile art. 108, alin 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, care menționează:

" Baza impozabilă

(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

a) veniturile din variația stocurilor;

b) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;

c) veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale și a altor resurse pentru finanțarea investițiilor;

d) veniturile din provizioane;

e) veniturile rezultate din anularea datoriilor și a majorărilor datorate bugetului statului, care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform reglementărilor legale;

f) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare, pentru pagubele produse la activele corporale proprii."

Având în vedere prevederile legale anterior menționate, organele de soluționare a contestației rezultă că **in ceea ce privește impozitul pe veniturile microîntreprinderilor**, acesta se calculează la veniturile înregistrate de societate din orice sursă, mai puțin veniturile din variația stocurilor, veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale, veniturile din exploatare ce reprezintă cota-parte a subvențiilor guvernamentale și a altor resurse pentru finanțarea investițiilor, veniturile din provizioane, veniturile rezultate din anularea datoriilor și a majorărilor datorate bugetului statului, veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare, pentru pagubele produse la activele corporale proprii.

Potrivit situației de fapt înregistrate se reține că petenta a încheiat în perioada 2004 - 2009 contracte de închiriere, cu societăți precum SC ... SRL, SC... SRL, SC ... SRL și SC SRL pentru care avea obligația facturării chiriei lunare, conform clauzelor contractuale și implicit a înregistrării veniturilor aferente acestora, venituri care reprezintă baza impozabilă de stabilire a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Potrivit actelor adiționale la contractele de închiriere încheiate cu trei dintre aceste societăți clauzele referitoare la nivelul chiriei, s-au modificat *in sensul că nu se va mai percepe chiria stabilită prin contractele inițiale întrucât chiriasii vor efectua îmbunătățiri și amenajări ale spațiilor închiriate la nivelul chiriei stabilite pe perioada contractului.*

Referitor la aceste clauze, petenta mentioneaza in contestatie ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de perioada de nerealizare a contractelor de inchiriere ca urmare a necesitatii executarii unor lucrari de amenajare in vederea utilizarii spatiilor pentru destinatia prevazuta in contracte si nici de faptul ca s-a stabilit sa nu se mai plateasca chirie pe anumite perioade de timp.

De asemenea aceasta precizeaza ca nu s-a facturat contravaloarea chiriilor cu aceste societati si nu s-au inregistrat venituri aferente spatiilor inchiriate tocmai urmare a acestor clauze contractuale.

Aceste sustineri nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei din urmatoarele considerente:

Conform Ordinului 601/2003 privind actualizarea Clasificarii activitatilor din economia nationala - CAEN, actualizat prin Ordinul 337/2007, inchirierea spatiilor reprezinta o activitate de prestare de servicii desfasurata de societate.

De asemenea prestarile de servicii se incadreaza in categoria veniturilor din exploatare, asa cum precizeaza OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, la pct.212:

" 212. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

a) *venituri din vânzarea de produse si marfuri, executari de lucrari si prestari de servicii;* "

Intrucat au fost incheiate contracte de inchiriere cu aceste societati in care s-a mentionat clar nivelul chiriei si modalitatea de plata, trebuiau respectate aceste clauze precum si prevederile art.155 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal referitoare la facturare, care mentioneaza:

"(1) Orice persoana impozabila, înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, are obligatia sa emita factura fiscala pentru livrarile de bunuri sau prestarile de servicii efectuate, catre fiecare beneficiar. [...]"

(2) Pentru livrari de bunuri factura fiscala se emite la data livrarii de bunuri, iar pentru prestari de servicii cel mai târziu pâna la data de 15 a lunii urmatoare celei în care prestarea a fost efectuat."

Prin modificarile aduse Codului Fiscal, prin Legea 343/2006, textul de lege s-a modificat, insa in principiu precizeaza aceleasi aspecte referitoare la obligatia prestatorilor de servicii de a emite factura fiscala pentru beneficiarii serviciilor prestate, astfel:

" **1) Persoana impozabila care efectueaza** o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel târziu pâna în cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei în care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului în care factura a fost deja emisa [...]"

Totodata potrivit OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, la pct.93 SECTIUNEA 7 - Reguli de Evaluare se mentioneaza la alin. 2 urmatoarele:

93. (2) **Cheltuielile efectuate în legatura cu imobilizarile corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locatie de gestiune sau alte contracte similare se evalueaza în contabilitatea entitatii care le-a efectuat, la imobilizari corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în functie de beneficiile**

economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătura cu imobilizarile corporale proprii."

De asemenea pct. 98, alin 2 din același act normativ precizează:

" Se supun, de asemenea, amortizării investițiile efectuate la imobilizarile corporale luate cu chirie, pe durata contractului de închiriere.

La expirarea contractului de închiriere, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării. În funcție de clauzele cuprinse în contractul de închiriere, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor se efectuează conform prezentelor reglementări."

Se reține astfel că petenta, fiind un prestator de servicii de închiriere, avea obligația facturării chiriei lunare, potrivit clauzelor din contractele de închiriere și ale prevederilor legale prezentate anterior și astfel trebuiau înregistrate venituri provenind din aceste servicii, venituri ce reprezintă baza pentru calculul impozitului pe veniturile microintreprinderii.

De asemenea societățile chiriase trebuiau să factureze la rândul lor contravaloarea lucrărilor cu amenajările efectuate iar decontarea (plata) efectivă a acestor servicii, respectiv chiria și lucrările de amenajare, realizându-se prin regularizare, până la concurența sumelor cheltuite cu îmbunătățirile efectuate la spațiile închiriate.

Potrivit funcțiunii contului 706 " Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii " se reține că:

" Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din redevențe, locații de gestiune și chirii.

În creditul contului 706 "Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii" se înregistrează:

- valoarea redevențelor pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune, chiriilor facturate către concesionari, locatari, chiriasi (411);

- valori primite de la terți privind locații de gestiune, licențe, brevete și alte drepturi similare (461);

- valoarea redevențelor pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune și a chiriilor pentru care nu s-au întocmit facturi (418);

- sume datorate de personal, reprezentând chirii care se fac venituri ale entității (428);

- venituri înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exercițiului în curs (472);

- sume încasate reprezentând valoarea redevențelor convenite pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune și a chiriilor, precum și pentru folosirea brevetelor, marilor și a altor drepturi similare (512, 531);

- sume convenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare (451, 453)."

Astfel petenta trebuia să înregistreze în evidența contabilă veniturile aferente chiriilor, facturate chiriasilor prin înregistrarea în creditul contului 706 "Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii" a acestor chirii.

Ulterior, la expirarea contractului , valoarea lucrarilor de investitie efectuate de chirias si a amortizarii corespunzatoare se cedeaza proprietarului imobilizarii, transferul putand reprezenta o vanzare de active sau o alta modalitate de cedare.

Potrivit celor consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr..... dar si din cele precizate in contestatie de petenta se retine ca aceasta nu detine nici un document care sa demonstreze valoarea lucrarilor de investitie efectuate de catre chiriasi pentru spatiile luate cu chirie si pentru care s-a convenit prin actele aditionale la contracte ca valoarea acestor lucrari se va regulariza cu chiria stabilita.

Astfel, in cazul SC SRL contractul de inchiriere a fost incheiat in data de .., iar in data de..... s-a incheiat actul aditional prin care se modifica clauza referitoare la tariful de inchiriere, in care se precizeaza ca nu se va percepe chiria stabilita prin contract intrucat chiriasul va efectua imbunatatiri si amenajari ale spatiilor inchiriate la nivelul chiriei stabilite pe perioada contractului.

Ulterior, in datele de ... s-au incheiat acte aditionale la contractul initial prin care contractul initial se prelungeste cu cate un an, iar in data de ... se incheie un nou contract de inchiriere pentru acelasi spatiu, care stabileste o noua chirie, la nivelul de lei, platibila lunar, pana la data de 5 a lunii urmatoare.

Desi petenta mentioneaza in contestatie ca numai la incetarea contractului de inchiriere partile isi puteau reglementa raporturile juridice in sensul ca locatorul avea posibilitatea sa solicite daune interese *la nivelul investitiilor efectuate* daca chiriasul nu dovedea cu acte ca valoarea imbunatatirilor efectuate se ridica la nivelul intelegerii contractuale , *totusi din cele prezentate se retin urmatoarele:*

Primul contract de inchiriere cu aceasta societate, respectiv nr..... a incetat in data de .. cand expira clauzele din ultimul act aditional la acesta si cand de fapt se incheie un nou contract cu aceasta societate, fara insa a se mai preciza si clauze referitoare la amenajarile ce se vor face la spatiu de catre chirias.

Astfel desi primul contract a incetat in data de petenta nu a clarificat daca chiriasul a efectuat sau nu imbunatatirile la care s-a angajat sa le faca in contul chiriei, ba chiar a incheiat un nou contract *cu* aceasta.

Abia in data de .., se notifica chiriasul in vederea platii chiriei restante aferente contractului nr... si pentru punerea la dispozitia petentei a documentelor care sa ateste lucrarile efectuate la spatiul inchiriat, conform contractului de inchiriere initial, nr....

In temeiul prevederilor legale mentionate anterior si potrivit situatiei de fapt inregistrate rezulta asadar ca petenta avea obligatia evidentierii acestor venituri din chirii si ulterior la incetarea contractului, trebuia reglementata si situatia lucrarilor de investitie efectuate de chirias in vederea regularizarii acesteia cu chiria stabilita prin contract si totodata preluarea investitiei la proprietar.

In ceea ce priveste relatia cu SC... SRL petenta sustine in contestatie ca desi contractul cu aceasta societate s-a incheiat in data de ... nu s-au emis facturi de chirie pana in septembrie 2007, de comun acord cu chiriasul , datorita faptului ca a fost necesara amenajarea si dotarea spatiului respectiv in vederea desfasurarii activitatii de service auto.

Relativ la aceste sustineri, din actele si documentele aflate la dosarul cauzei se constata ca petenta nu a incheiat un act aditional la contractul de inchiriere nr....., prin care sa se stabileasca conditiile de realizare a investitiilor ce se vor efectua de catre chirias si totodata nu dovedeste cu acte si documente ca societatea chiriasa si-a amortizat investitia, si astfel sa se efectueze preluarea sa la proprietar si regularizarea cu chiria datorata.

De asemenea prin contestatia formulata petenta precizeaza ca organele de inspectie fiscala au stabilit venituri suplimentare in suma totala de lei pentru perioada octombrie 2006 - august 2007 si ianuarie - martie 2009 fara a se tine seama ca in realitate nu s-a realizat obiectul contractului de inchiriere.

Aceste sustineri nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei deoarece din analiza raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere nr... rezulta ca pentru aceasta societate veniturile suplimentare stabilite de organele de control sunt in suma totala de .. lei (.....) si nu suma invocata de petenta.

De asemenea intrucat nu exista documente din care sa rezulte acordul incheiat intre cele doua societati si nici daca s-au efectuat imbunatatiri ale spatiului inchiriat rezulta ca petenta avea obligatia facturarii chiriei , conform contractului incheiat cu SC SRL.

Referitor la celelalte societati, respectiv SC, petenta invoca in contestatie aceleasi motive, pentru care nu s-a facturat chiria catre societatile chiriase, adica, conform actelor aditionale la contracte incheiate cu acestea s-a stabilit de comun acord cu chiriassul ca acesta sa nu plateasca chiria decat dupa amortizarea investitiilor pe care le vor efectua la spatiile inchiriate.

Asa cum s-a aratat anterior aceste sustineri nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei petenta avnd obligatia evidentierii veniturilor din chirii conform contractelor incheiate.

Mai mult decat atat, in cazul SC .. SRL, actul aditional la contract s-a incheiat abia in data de ...,dupa un an si trei luni de la incheierea contractului initial din data de ..., astfel ca eventual pina la incheierea acestuia, cind cele doua parti au convenit de a nu se mai plati chirie pana la amortizarea investitiei, petenta avea obligatia de a emite factura de chirie pentru aceasta societate, fapt care de altfel nu s-a intimplat..

Avand in vedere temeiul de drept prezentat si situatia de fapt inregistrata organele de solutionare a contestatiei retin ca in mod corect s-a stabilit in sarcina petentei impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma totala de lei aferent veniturilor suplimentare in suma de lei, sustinerile petentei aparand ca neintemeiate pentru acest capat de cerere.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de lei potrivit temeiului de drept prezentat se retine ca *este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara*, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice , care cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii.

De asemenea se considera *prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri iar acestea cuprind operatiuni cum sunt **închirierea bunurilor***.

Referitor la faptul generator al taxei se retine ca acesta intervine si taxa devine exigibila, la data prestarii de servicii iar **în cazul operatiunilor de închiriere, la data specificata în contract pentru efectuarea platii**.

In ceea ce priveste baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, aceasta este constituita in cazul **prestarilor de servicii, din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert**.

Avand in vedere situatia de fapt inregistrata se retine ca pentru contractele de inchiriere incheiate cu cele patru societati, precizate anterior, SC SRL nu a colectat si nu a achitat la bugetul statului taxa pe valoarea adaugata aferenta, in conditiile in care nu a emis nici o factura catre aceste societati.

Petenta motiveaza in contestatie ca in mod nelegal organele fiscale au stabilit obligatia de plata privind TVA , in suma totala de ... lei intrucat aceasta obligatie se refera la operatiuni de inchiriere care din punct de vedere al tratamentului fiscal sunt operatiuni scutite de TVA, in conformitate cu prevederile art.141, alin 2, lit k) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea precizeaza ca desi prin alin 3, al art.141 din acelasi act normativ se poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la alin 2, lit k) , in conditiile stabilite prin norme , totusi petenta considera ca nu datoreaza aceasta taxa intrucat ea nu a optat pentru taxarea operatiunilor de inchiriere in conditiile stabilite prin normele de aplicare a codului fiscal.

Astfel petenta arata ca potrivit normelor de aplicare a codului fiscal, respectiv pct.42, alin 3, 4 si 5 , pana la data de 31 decembrie 2006 dreptul persoanelor impozabile de a exercita optiunea de taxare in cazul inchirierii bunurilor imobile nu era conditionat de data depunerii notificarii, cu conditia ca pana la data acesteia sa nu fi fost efectuat un control al organelor fiscale care sa constate nedepunerea notificarii.

Dupa data de 01.01.2007, potrivit pct.38, alin 1, 2 , 3 si 6 din aceleasi norme metodologice de aplicare a codului fiscal optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere se notifica organelor fiscale competente si se exercita de la data depunerii notificarii sau de la o data ulterioara inscrisa in notificare.

Fata de aceste sustineri se retin urmatoarele:

Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004, precizeaza la pct.42, alin 3 , si 6 dat in aplicarea art. 141, alin. (2) lit. k), valabil pana la data de 31.12.2006:

" (3) Persoanele impozabile înregistrate 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 în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice si se aplica de la data înscrisa în notificare. [...]

(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 oricând la aceasta optiune în vederea aplicarii regimului de scutire. Formularul pentru notificarea anularii optiunii, prevazute în anexa nr. 2, se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca platitori de impozite si taxe. Daca ulterior opteaza pentru taxare, trebuie sa aplice prevederile alin. (5).

Incepand cu data de 01.01.2007 Codul fiscal precizeaza la art.141, alin 3:

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

Norme metodologice de aplicare a codului fiscal, date in aplicarea acestui articol mentioneaza la pct.38:

" 38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal si fara sa contravina prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea oricareia din operatiunile scutite de taxa prevazute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privsete un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achizitionat, transformat sau modernizat la sau dupa data aderarii, **în conditiile prevazute la alin. (2) - (9).** [...]

(3) Optiunea prevazuta la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice si se va exercita de la data depunerii notificarii sau de la o alta data ulterioara, înscrisa în notificare. [...]

(6) Persoanele impozabile **care au optat tacit** înainte de data aderarii pentru închirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile, **trebuie sa depuna notificarea prevazuta în anexa 1 la prezentele norme în termen de 90 de zile de la data aderarii.** [...]

Avand in vedere aceste prevederi legale se retine ca orice persoana impozabila , poate opta pentru taxarea oricareia din operatiunile scutite de taxa, respectiv inchirierea bunurilor imobile, prin notificarea organelor fiscale, utilizand in acest sens formularul prezentat în anexa 1 la norme metodologice de aplicare a codului fiscal, acest drept putandu-se exercita de la data inscrisa in notificare sau ulterioara acestei date.

Totodata , in cazul *persoanelor impozabile **care au optat tacit** înainte de data aderarii pentru închirierea, de bunuri imobile*, notificarea trebuie depusa în termen de 90 de zile de la data aderarii.

Potrivit celor consemnate in raportul de inspectie fiscala nr....., si avand in vedere actele si documentele aflate la dosarul cauzei (balante de verificare, contracte) se constata ca petenta a optat tacit pentru taxarea operatiunilor de inchiriere prin inregistrarea in evidenta contabila a taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta veniturilor din inchiriere.

La data de, inregistrata sub nr....., petenta depune la Directia Generala a Finantelor Publice Notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor din inchiriere.

Prin aceasta notificare nu se face nici o precizare referitoare la bunurile imobile pentru care se aplica optiunea, rezultand astfel ca optiunea de taxare se notifica pentru toate bunurile imobile inchiriate.

Mai mult decat atat, prin contractele incheiate cu societatile comerciale in cauza, respectiv SC SRL, SC.... SRL, SC .. SRL (actul aditional nr. ...), se precizeaza foarte clar ca la tariful de inchiriere se adauga TVA.

Rezulta asadar, ca petenta s-a comportat ca un platitor de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile de inchiriere si mai mult decat atat a depus notificarea privind taxarea acestor operatiuni, desi aceasta sustine in contestatie ca nu a depus acest document.

In aceste conditii si asa cum s-a prezentat si anterior, petenta avea obligatia emiterii facturilor de chirie pentru contractele incheiate cu cele patru societati si a colectarii taxei pe valoarea adaugata aferenta.

In contestatie, petenta precizeaza ca organele de inspectie fiscala nu aveau cum sa faca constatari in ceea ce priveste colectarea TVA pentru operatiunile de inchiriere pentru anul 2003 , intrucat perioada pentru care s-a facut inspectia fiscala este 01.01.2004 - 31 mai 2009 si totodata organele fiscale nu fac nici o precizare referitoare la operatiuni de taxare cu TVA pentru bunurile imobile in cauza.

Aceste sustineri nu se pot retine in solutionarea favorabila a cauzei intrucat organele fiscale s-au referit la anul 2003 ca fiind perioada pentru care petenta a colectat TVA la facturile de chirie datorita faptului ca acesta este anul in care a aparut pentru prima data in legislatie notiunea de optiune tacita a operatiunilor de inchiriere.

Astfel prin HG nr 348 / 27.03.2003 care modifica HG 598 / 2002 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii 345/2002 privind Taxa pe valoarea adaugata la art.22¹, alin 4 se precizeaza :

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

În aceste conditii, intrucat petenta a continuat sa aplice regimul de taxare pentru contractele de inchiriere, prin colectarea TVA aferenta acestor operatiuni se considera ca a optat tacit pentru taxarea acestor operatiuni, iar organele fiscale nu s-au referit în special la contractele incheiate cu cele patru societati ci la toate operatiunile de inchiriere în derulare, astfel ca si pentru aceste societati petenta trebuia sa aplice acelasi regim de taxare.

Având în vedere temeiul de drept invocat si considerentele prezentate se retine ca în mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit în sarcina petentei taxa pe valoarea adaugata în suma de lei, sustinerile acesteia aparand ca neintemeiate pentru acest capat de cerere.

In concluzie , în ceea ce priveste, atat impozitul pe veniturile microintreprinderilor în suma de lei cat si taxa pe valoarea adaugata în suma de .. lei se constata ca acestea au fost stabilite în mod corect de organele de inspectie fiscala în sarcina petentei , sustinerile acesteia aparand astfel ca neintemeiate.

2. În ceea ce priveste accesoriile în suma totala de ... lei aferente debitul suplimentar reprezentand impozit pe veniturile microintreprinderilor si taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, prin Decizia de impunere nr..... pentru debitul suplimentar reprezentand impozit pe veniturile microintreprinderilor s-au calculat majorari de intarziere în suma de iar pentru debitul suplimentar reprezentand taxa pe valoare adaugata s-au calculat majorari de intirziere în suma de lei, în conformitate cu prevederile art.114, alin1, art.115, alin 1, art.116, alin 1, art. 119, alin 1 si art.120, alin 1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

În consecință, întrucât potrivit considerentelor prezentate anterior, la pct.1 s-a reținut ca legal datorat de petenta debitul suplimentar reprezentand impozit pe veniturile microintreprinderilor în suma de .. lei, pe cale de consecință se reține că aceasta datorează și accesoriile în sumă de... lei aferente acestuia, urmând ca organele de solutionare sa se pronunte în consecinta asupra acestora.

De asemenea întrucât potrivit considerentelor prezentate anterior tot la pct.1 s-a reținut ca legal datorat de petenta debitul suplimentar reprezentand taxa pe valoarea daugata în suma de... lei, pe cale de consecință se reține că aceasta datorează și accesoriile în sumă de ... lei aferente debitului care le-a generat, urmând ca organele de solutionare sa se pronunte în consecinta asupra acestora.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211,art.216 alin.(1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007 se:

D E C I D E

Respingerea contestatiei formulata de **SC.... SRL** din ... ca neantemeiată pentru debitul suplimentar in suma ... **lei** din care : .. lei impozit pe veniturile microintreprinderilor, ... lei accesorii aferente, . lei taxa pe valoarea adaugata si lei accesorii aferente.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 180 de zile de la data comunicării.

DIRECTOR COORDONATOR,

.....