

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
A MUNICIPIULUI BUCURESTI  
SERVICIUL DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

**DECIZIA nr. 135 din 02.04.2008** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC RG SRL**,  
cu sediul in ..... sector x, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. xxxx/xx.xx.2008

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata cu adresa nr. xxx/xx.xx.2008, inregistrata sub nr. xxxx/xx.xx.2008, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC RG SRL nr. xxx/xx.xx.2008.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organele fiscale teritoriale sub nr. xxxx/xx.xx.2008, astfel cum a fost completata prin adresa nr. xxxx/xx.xx.2008 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.xxxx, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. xxxx/xx.xx.xxxx, comunicata in data de xx.xx.xxx.

SC RG SRL contesta suma de **S** lei reprezentand:

- T lei taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si respinsa la rambursare;
- M lei dobanzi si majorari de intarziere aferente;
- P lei penalitati de intarziere aferente.

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, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC RG 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 RG SRL, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr.D1/20.09.2007 si nr.D2/25.10.2007.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.xxxx organele fiscale au solutionat decontul nr. D1/20.09.2007, respingand la rambursare TVA in suma de  $T_t$  lei si stabilind TVA suplimentara ramasa de plata in suma de  $T_p$  si accesorii aferente in suma de A lei.

Pentru decontul nr. D2/25.10.2007 a fost emisa decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. xxx/xx.xx.xxxx.

**II.** Prin contestatia formulata SC RG SRL contesta neadmiterea de catre organul de inspectie fiscala a TVA deductibila in suma de  $T_1$  lei, sustinand ca organele de control au aplicat eronat actele normative, intrucat factura nr. xxxxxx/30.11.2004 emisa pentru imobilul din str. .... nr. .... trebuie considerata factura de avans, in temeiul pct. 65<sup>1</sup> alin. (5) si pct. 59 alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, modificate prin H.G. nr. 84/2005.

Chiar daca factura a fost emisa incorect, vanzatoarea imobilului SC CI SRL este in imposibilitate de a corecta documentul intrucat procedura de lichidare judiciara a societatii s-a incheiat prin radierea de la Oficiul Registrului Comertului. Ca atare, pentru aceasta situatie, SC RG SRL solicita aplicarea prevederilor pct. 58 alin. (2) din H.G. nr. 1.861/2006 de modificare si completare a H.G. nr. 44/2004, potrivit carora beneficiarul poate solicita rambursarea de la buget a TVA platita eronat, daca furnizorul este in imposibilitatea corectarii facturii datorita radierii si daca face dovada ca furnizorul respectiv a achitat taxa la bugetul statului. In acest sens, petenta prezinta copia OP nr. xxx/xx.xx.2005 prin care SC CI SRL a achitat la bugetul de stat suma de  $T_1$  lei.

Referitor la TVA in suma  $T_{2+3+4}$  lei reprezentand TVA dedusa pentru chirii facturate de diversi prestatori si neacceptata la deducere pentru lipsa notificarii optiunii de taxare din partea prestatorilor, SC RG SRL sustine urmatoarele:

- pentru suma de  $T_2$  lei reprezentand chirie spatiu facturata de SC CC SRL (si nu de SC CI SRL, asa cum este mentionat in actul de control), aceasta societate nu mai exista, fiind radiata de la Oficiul Registrului Comertului, motiv pentru care solicita aplicarea prevederilor pct. 58 alin. (2) din H.G. nr. 1.861/2006 de modificare si completare a H.G. nr. 44/2004;

- pentru suma de  $T_3$  lei reprezentand chirie utilaje facturata de SC A SRL si SC K SRL, organul de inspectie a aplicat eronat prevederile art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal intrucat acestea se refera la inchirierea de bunuri imobile si nu de bunuri mobile, asa cum s-a specificat in raportul de inspectie fiscala;

- - pentru suma de  $T_4$  lei reprezentand chirie magazin de desfacere s-a solicitat prestatorului SC R SRL notificarea optiunii de taxare, prezentandu-se copia notificarii inregistrata la D.G.F.P.J. I inregistrata sub nr. xxxx/29.01.2007.

SC RG SRL contesta si suma de  $T_5$  lei TVA aferenta achizitiilor intracomunitare, sustinand ca nu si-a exercitat dreptul de deducere prin decontul de TVA deoarece la data achizitiilor nu detinea originalul facturilor emise de furnizorii externi, conform art. 146 alin. (1) din Codul fiscal. Petenta considera ca organele de inspectie fiscala trebuiau sa repuna TVA aferenta acestor achizitii atat ca TVA deductibila, cat si ca TVA colectata, astfel cum prevede art. 157 alin. (1) si (2) din Codul fiscal.

Referitor la accesoriile aferente, prin adresa nr. xxxx/xx.xx.2008 petenta a precizat ca intelege sa conteste suma de m lei dobanzi si majorari de intarziere si p lei penalitati de intarziere, stabilite ca diferenta intre suma totala a accesoriilor stabilite de A lei si B lei accesorii aferente debitului necontestat de C lei.

Totodata, SC RG SRL solicita si suspendarea executarii actului administrativ fiscal atacat, pana la solutionarea pe cale administrativa a contestatiei.

**III.** Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile petentei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC RG SRL a solicitat rambursarea TVA prin deconturile de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. D1/20.09.2007 (pentru suma de  $T_1$  lei) si nr. D2/25.10.2007 (X6 lei), solutionarea acestora facand obiectul inspectiei fiscale partiale conform raportului nr. xxxx/xx.xx.xxxx.

Perioada verificata: 01.01.2004 - 30.09.2007.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. xxxx/xx.xx.xxxx, pentru decontul nr. D1/20.09.2007 a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.xxxx, organele fiscale respingand la rambursare TVA in suma de  $T_1$  lei si stabilind TVA suplimentara ramasa de plata in suma de  $T_p$  lei si accesorii aferente in suma de A lei.

Pentru decontul nr. D2/25.10.2007 nu s-au stabilit diferente, organele de inspectie emitand decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. xxx/xx.xx.xxxx.

Cu privire la decontul nr. D1/20.09.2007, ce a vizat perioada 01.01.2004-31.08.2007, organele de inspectie fiscala *au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de  $T_{t+p}$  lei, din care SC RG SRL contesta suma de T lei*, compusa din:

-  $T_1$  lei TVA colectata pentru luna aprilie 2005, cand s-a realizat transferul dreptului de proprietate asupra unui bun imobil, fara aplicarea masurilor de simplificare;

-  $T_{2+3+4}$  lei TVA deductibila pentru chirii, neacceptata la deducere pe motiv ca nu exista notificarea prestatorilor privind optiunea de taxare;

-  $T_5$  lei TVA colectata pentru achizitiile intracomunitare efectuate in lunile februarie si martie 2007 si pentru care nu s-a colectat taxa in momentul achizitiei.

### **3.1. Referitor la TVA in suma de $T_1$ lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca sunt aplicabile masurile de simplificare la vanzarea-cumpararea unei cladiri, pentru care formalitatile impuse de lege in vederea realizarii transferului dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator au fost efectuate in luna aprilie 2005, in conditiile in care exigibilitatea TVA pentru aceasta operatiune a intervenit anterior livrarii cladirii, prin facturarea integrala a contravalorii acesteia in luna noiembrie 2004, cand nu se erau in vigoare masuri de simplificare in domeniul taxei pe valoarea adaugata.*

**In fapt**, imobilul situat in str. .... nr. .... a fost achizitionat de SC RG SRL prin licitatie publica de la SC CI SRL, societate aflata in lichidare judiciara.

Pentru acest imobil societatea vanzatoare a emis factura fiscala seria ... nr. xxxxx/30.11.2004 (baza impozabila J lei, TVA aferenta  $T_1$  lei), actul de vanzare-cumparare fiind autentificat sub nr. xxx/02.04.2005. Factura a fost achitata prin plati pariale in datele de 11.10.2004, 29.11.2004 si 04.05.2005.

Deoarece conform prevederilor art. 134 alin. (3) din Codul fiscal si pct. 59 alin. (3) din Normele de aplicare, data livrarii unui imobil este data cand sunt indeplinite conditiile pentru a se realiza transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator, respectiv data de 02.04.2005, cand erau in vigoare masurile de simplificare prevazute de art. 160<sup>1</sup> din acelasi act normativ, factura fiscala de avans seria ..... nr. xxxxx/30.11.2004 trebuia sa fie regularizata la data autentificarii contractului, prin stornarea facturii de avans si emiterea facturii cu taxare inversa si inregistrarea in evidentele contabile 4426 = 4427 cu suma de  $T_1$  lei.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA suplimentara pentru luna aprilie 2005 in suma de  $T_1$  lei.

SC RG SRL invoca prevederile pct. 65<sup>1</sup> alin. (5) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 84/2005 potrivit carora operatiunea de regularizare a avansurilor nu afecteaza aplicarea taxarii inverse la data facturarii livrarii bunurilor, iar conform pct. 59 alin. (3) factura fiscala seria .... nr. xxxxxx/30.11.2004 trebuie considerata factura de avans intrucat avansurile reprezinta plata integrala sau partiala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata inainte de data livrarii sau prestarii acestora.

In subsidiar, societatea invoca prevederile pct. 58 alin. (2) din H.G. nr. 1.861/2006 de modificare si completare a H.G. nr. 44/2004, sustinand ca furnizorul este in

imposibilitate de a efectua corectii deoarece s-a radiat de la Registrul Comertului si sustine ca poate face dovada ca acest furnizor a platit TVA aferenta vanzarii imobilului situat in str. .... nr. ....

**In drept**, potrivit art. 134 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31 decembrie 2004:

"(2) Taxa pe valoarea adaugata devine exigibila atunci cand autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, la un moment dat, sa solicite taxa pe valoarea adaugata de la platitorii taxei, chiar daca plata acesteia este stabilita prin lege la o alta data.

(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.**

(5) **Exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata este anticipata faptului generator si intervine:**

a) la **data la care este emisa o factura fiscala, inaintea livrarii de bunuri sau a prestarii de servicii;**

b) **la data incasarii avansului, in cazul in care se incaseaza avansuri inaintea livrarii de bunuri sau a prestarii de servicii.** Se excepteaza de la aceasta prevedere avansurile incasate pentru plata importurilor si a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, si orice avansuri incasate pentru operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt in sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se intelege incasarea partiala sau integrala a contravalorii bunurilor sau serviciilor, inaintea livrarii, respectiv a prestarii".

**Astfel, conform dispozitiilor legale precitate, exigibilitatea TVA este anticipata faptului generator si intervine la data la care este emisa o factura fiscala, daca aceasta se realizeaza inaintea livrarii bunurilor sau la data incasarii avansului, in cazul in care se incaseaza avansuri inaintea livrarii de bunuri.**

Pentru bunurile imobile, pct. 59 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 precizeaza urmatoarele:

*"In cazul **livrarii de bunuri imobile**, data livrarii, respectiv data la care se emite factura fiscala, este considerata data la care toate formalitatile impuse de lege sunt indeplinite pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator. Orice facturare efectuata inainte de indeplinirea formalitatilor impuse de lege pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator se considera facturare de avansuri, urmand a se regulariza prin stornarea facturilor de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrala a livrarii de bunuri imobile".*

Incepand cu data de 1 ianuarie 2005 au intrat in vigoare masurile de simplificare, conform art. 160<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, introdus prin O.G. nr. 83/2004, aprobata si modificata prin Legea nr. 494/2004 potrivit carora:

"(1) Furnizorii si beneficiarii bunurilor prevazute la alin. (2) au obligatia sa aplice masurile de simplificare prevazute de prezentul articol. Conditia obligatorie pentru aplicarea masurilor de simplificare este ca atat furnizorul, cat si beneficiarul sa fie inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.

(2) *Bunurile pentru care se aplica masurile simplificate sunt:*

c) *cladirile de orice fel sau parti de cladire.* Este considerata cladire orice constructie legata nemijlocit de sol;

(3) Pe facturile emise pentru livrarile de bunuri prevazute la alin. (2) furnizorii sunt obligati sa inscrie mentiunea «taxare inversa». *Furnizorii si beneficiarii evidentiaza taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor livrari, respectiv achizitii, in jurnalele de vanzari si de cumparari concomitent si o inscriu in decontul de taxa pe valoarea adaugata, atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, fara a avea loc plati efective intre cele doua unitati in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata.*

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atat furnizorii, cat si beneficiarii. In situatia in care furnizorul nu a mentionat «taxare inversa» in facturile fiscale emise pentru bunurile care se incadreaza la alin. (2), beneficiarul este obligat sa aplice taxare inversa, respectiv sa nu faca plata taxei pe valoarea adaugata catre furnizor, sa inscrie din proprie initiativa mentiunea «taxare inversa» in factura fiscala si sa indeplineasca obligatiile prevazute la alin. (3)".

In acest sens, pct. 65<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 84/2005:

**"(5) Avansurilor incasate pana la data de 31 decembrie 2004 inclusiv pentru livrarile de bunuri prevazute la art. 160<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal li se aplica regimul fiscal privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare la data incasarii avansului.** Regularizarea facturilor fiscale emise pentru plati in avans se realizeaza potrivit pct. 61. **Operatiunea de regularizare a avansurilor nu afecteaza aplicarea taxarii inverse la data facturarii livrarii bunurilor.** Exemplu (...)

(12) In situatia in care organele fiscale competente, cu ocazia verificarilor efectuate, constata ca pentru bunurile prevazute la art. 160<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal nu au fost aplicate masurile de simplificare prevazute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea inregistrarii contabile 4426 = 4427 si inregistrarea in decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit la finele perioadei fiscale in care controlul a fost finalizat, la randurile de regularizari (...)"

Astfel, in cazul in speta furnizorul SC CI SRL a facturat contravaloarea imobilului inainte de efectuarea formalitatilor impuse pentru a se realiza transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator, *situatie in care TVA este exigibila anterior livrarii imobilului in urma indeplinirii formalitatilor legale, respectiv la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrala a bunului (anul 2004) si, prin urmare, nu mai era necesara emiterea unei alte facturi, cu aplicarea masurilor de simplificare, pentru livrarea imobilului din anul 2005.*

In acelasi sens s-a pronuntat si Directia de legislatia in domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor prin adresa nr. xxxx/14.03.2008, in care se precizeaza tratamentul fiscal al operatiunii, si anume:

***“In aceasta situatie nu intra in discutie reconsiderarea regimului aplicat operatiunii de vanzare-cumparare, taxa fiind, prin exceptie, exigibila la data facturarii integrale a contravalorii bunului imobil. Avand in vedere ca momentul exigibilitatii taxei este in anul 2004, pentru operatiunea in cauza nu sunt aplicabile masurile de simplificare in domeniul taxei pe valoarea adaugata, ci legislatia in vigoare la acea data.***

***In subsidiar, precizam ca pct. 65<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, reglementeaza regimul tranzitoriu aplicabil avansurilor incasate pentru livrari de bunuri, inainte si dupa data de 1 ianuarie 2005, cazul in care era emisa factura pentru intreaga valoare a bunului imobil nefiind prevazut in mod expres in cadrul acestor dispozitii tranzitorii”.***

Totodata, se retine ca si in situatia in care de aplicarea masurilor de simplificare sunt responsabile ambele parti implicate in tranzactie, contestatara nu putea aplica ea insasi masurile de simplificare si efectua operatiunile de regularizare, in conditiile in care aceasta nu a primit o factura pe care sa fie inscrisa TVA deductibila, fara mentiunea «taxare inversa», intrucat furnizorul imobilului nu a mai emis nicio factura la momentul indeplinirii formalitatilor legale pentru livrarea imobilului ce a facut obiectul tranzactiei.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au procedat eronat la colectarea TVA suplimentara in suma de T<sub>1</sub> lei in luna aprilie 2005 intrucat pentru operatiunea de vanzare-cumparare a imobilului situat in str. .... nr. .... nu sunt aplicabile masurile de simplificare, introduse in legislatia fiscala incepand cu data de 1 ianuarie 2005, ci legislatia in vigoare in anul 2004, cand furnizorul a facturat integral contravaloarea bunului imobil inaintea livrarii acestuia, caz in care exigibilitatea TVA este anticipata faptului generator si intervine la data emiterii facturii fiscale, inaintea livrarii de bunuri sau prestarii de servicii, in conformitate cu prevederile art. 134 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodata, in raport de cele retinute anterior, prevederile pct. 58 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1.861/2006 invocate de contestatara nu prezinta relevanta in solutionarea cauzei.

Avand in vedere situatia mai sus prezentata urmeaza a se admite contestatia societatii pentru acest capat de cerere si a se anula, in parte, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.xxxx pentru suma de T<sub>1</sub> lei reprezentand diferenta de TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in urma inspectiei fiscale.

### **3.2. Referitor la TVA in suma de T<sub>2</sub> lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea are dreptul la deducerea TVA aferenta inchirierii unui spatiu, in conditiile in care nu a facut dovada ca prestatorul a depus la organul fiscal notificarea privind optiunea de taxare a acestei operatiuni.*

**In fapt**, SC RG SRL a incheiat in data de 26.08.2003 un contract cu SC CC SRL, prin care a subinchiriat o suprafata de 350 mp din cladirea situata in str. .... nr. ...., sector x.

Pentru chiria facturata in perioada 01.01.2004-31.12.2004, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA aferenta in suma de T<sub>2</sub> lei intrucat societatea nu a prezentat notificarea prestatorului privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere.

SC RG SRL sustine ca societatea prestatoare este radiata de la Oficiul Registrului Comertului, asa cum rezulta din certificatul constatator nr. 593/04.01.2008 si solicita aplicarea prevederilor pct. 58 alin. (2) din H.G. nr. 1.861/2006 de modificare si completare a H.G. nr. 44/2004 referitoare la dreptul beneficiarului de a solicita rambursarea TVA de la buget, in situatia in care prestatorul este in imposibilitate de a corecta facturile intocmite eronat.

**In drept**, conform art. 141 alin. (2) lit. k) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31 decembrie 2004:

"(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 inregistra in procentele din imobilul destinata acestor operatiuni".

"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".**

**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.**

In cazul in speta SC RG SRL nu contesta ca nu poate dovedi ca firma prestatoare a notificat optiunea de taxare a operatiunii de inchiriere, dar invoca faptul ca aceasta a fost radiata din Registrul Comertului si solicita aplicarea pct. 58 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 1.861/2006, in vigoare de la data de 1 ianuarie 2007, care prevede urmatoarele:

*"Daca furnizorul sau prestatorul este in imposibilitate de a corecta factura intocmita in mod eronat datorita declansarii procedurii de lichidare, faliment, radiere sau alte situatii similare, **beneficiarul poate solicita rambursarea de la buget a sumei taxei achitata si nedatorata daca face dovada ca a platit aceasta taxa furnizorului precum si a faptului ca furnizorul a platit taxa respectiva la bugetul statului**".*

Se retine ca societatea nu isi poate deduce decat taxa aferenta operatiunilor impozabile si, prin urmare, era obligata sa prezinte organelor de inspectie fiscala notificarea prin care SC CC SRL a optat pentru taxarea operatiunilor de (sub)inchiriere a suprafatei de 350 mp din cladirea situata in str. .... nr. ...., chiar daca locatorul nu mai exista in urma radierei de la Registrul Comertului intrucat notificarea in cauza trebuia depusa in perioada normala de functionare a locatorului, iar contestatara ar fi putut solicita o copie a notificarii.

Mai mult, SC RG SRL nu face dovada ca locatorul SC CC SRL a platit la bugetul statului TVA facturata eronat pentru inchiriere, desi prevederile pct. 58 alin. (2) din Normele metodologice invocate conditioneaza posibilitatea rambursarii taxei de prezentarea acestei dovezi, iar conform art. 1169 din Codul civil "cel care face o propunere inaintea judecatii trebuie sa o dovedeasca".

In consecinta, avand in vedere cele mai sus-mentionate, contestatia SC RG SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de T<sub>2</sub> lei.

### 3.3. Referitor la TVA in suma de T<sub>3</sub> lei

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta inchirierii unor utilaje, in conditiile in care operatiunea de inchiriere a unor utilaje care nu sunt fixate in bunuri imobile este o operatiune taxabila direct, prin efectul legii, fara a fi necesara depunerea vreunei notificari din partea prestatorilor unor astfel de operatiuni.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de T<sub>3</sub> lei aferenta inchirierilor de utilaje din lunile octombrie 2005 si iulie 2006, pe motiv ca potrivit art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal ca "inchirierea bunurilor mobile, care cuprind atat spatii inchiriate cat si masini si utilaje care pot fi detasate de imobil, este o operatiune scutita de TVA, iar prestatorii nu au prezentat notificarea optiunii de taxare a acestor operatiuni.

Prin contestatia formulata SC RG SRL sustine ca interpretarea inspectorilor fiscali este eronata, intrucat prevederile art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal sunt aplicabile doar inchirierilor de bunuri imobile si nu de bunuri mobile, asa cum s-a specificat in raportul de inspectie fiscala.

**In drept**, potrivit art. 140 alin. (1) si art. 141 alin. (2) lit. k) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in perioada 2004-2006:

"Art. 140. - (1) **Cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru orice operatiune impozabila care nu este scutita de taxa pe valoarea adaugata** sau care nu este supusa cotei reduce a taxei pe valoarea adaugata".

"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 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 prevede ca "In sensul art. 141 alin. (2) lit. k) pct. 3 din Codul fiscal, **masinile si utilajele fixate in bunuri imobile sunt cele care pot fi detasate fara a fi deteriorate sau fara a antrena deteriorarea imobilelor in sine**".

*Rezulta ca operatiunea de inchiriere a utilajelor fixate in bunurile imobile poate fi operatiune scutita sau, dimpotriva, operatiune taxabila, in functie de consecintele detasarii acestor utilaje din corpul imobilelor in care sunt fixate, respectiv operatiunea de inchiriere a utilajelor care pot fi detasate de imobil fara a-l deteriora sau fara a fi ele in sine deteriorate este o operatiune taxabila, incadrandu-se in exceptia prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. k) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.*

In baza procesului-verbal de cercetare la fata locului nr. 27111/04.03.2008, incheiat la solicitarea organului de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au completat dosarul cauzei cu urmatoarele documente, in copie:



- contractul de inchiriere nr. .../27.08.2005, anexa nr. 1 la contract, adresa din data de 18.10.2005 si factura nr. xxxxxx/21.10.2005 (TVA T<sub>31</sub> lei), din care rezulta ca SC A SRL a inchiriat contestatarei o platforma autoridicatoare cu nacela;

- comanda ferma nr. ..../19.07.2006 si factura nr. xxxxxx/20.07.2006 (TVA T<sub>32</sub> lei), din care rezulta ca SC K SRL a inchiriat contestatarei o autospeciala tip macara.

Prin urmare, in speta fiind vorba de utilaje care nu sunt fixate in bunuri imobile, inchiriate ocazional in vederea realizarii obiectului de activitate, dupa cum precizeaza si organele de inspectie fiscala in adresa nr. xxxxx/xx.xx.2008, motivatia SC RG SRL se retine ca fiind intemeiata, iar contestatia urmeaza a fi admisa pentru acest capat de cerere.

In temeiul art. 216 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata urmeaza a se anula, in parte, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.xxxx pentru TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de T<sub>3</sub> lei.

### 3.4. Referitor la TVA in suma de T<sub>4</sub> lei

*Cauza supusa solutionarii este societatea are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta inchirierii unui spatiu, in conditiile in care din notificarea depusa la organele fiscale nu rezulta ca prestatorul a optat pentru taxarea operatiunii de inchiriere a spatiului respectiv.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA in suma de T<sub>4</sub> lei aferenta chiriei pentru un magazin de desfacere, facturata de SC R SRL in baza contractului nr. ..../07.02.2007, pe motiv ca nu a fost prezentata notificarea optiunii prestatorului de taxare a acestei operatiuni, iar magazinul in cauza nu a functionat din lipsa de personal.

SC RG SRL sustine ca prestatorul a notificat organelor fiscale optiunea de taxare a operatiunii, prezentand in acest sens copia adresei din data de 29.01.2007 prin care SC R SRL a solicitat D.G.F.P. I "aprobarea facturarii chiriilor cu TVA".

**In drept**, potrivit art. 141 alin. (2) si (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 141. - (2) **Alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata:**

(...)

e) arendarea, concesiunea, **inchirierea** si leasingul **de bunuri imobile**, cu urmatoarele exceptii (...).

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

Conform pct. 38 si pct. 40 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"38. (1) In 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**, in ceea ce priveste un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achizitionat, transformat sau modernizat la sau dupa data aderarii, in conditiile prevazute la alin. (2)-(9). Pentru bunurile imobile sau parti ale acestora, construite, achizitionate, transformate sau modernizate inainte de data aderarii se aplica prevederile tranzitorii de la art. 161 din Codul fiscal. In sensul prezentelor norme sunt luate in considerare operatiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil.

(3) **Optiunea prevazuta la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat in anexa 1 la prezentele norme metodologice si se va exercita de la data depunerii notificarii sau de la o alta data ulterioara inscrisa in notificare. In situatia in care optiunea se exercita numai pentru o parte din bunul imobil, aceasta parte din bunul**

**imobil care se intentioneaza a fi utilizat pentru operatiuni taxabile, exprimata in procente, se va comunica in notificarea transmisa organului fiscal.** Pentru bunurile imobile sau partile din bunurile imobile pentru care au fost incheiate contracte de leasing care sunt in derulare la data de 1 ianuarie 2007, notificarea se va depune in termen de 90 de zile de la data aderarii, in situatia in care proprietarul bunului doreste sa continue regimul de taxare pentru operatiunea de leasing cu bunuri imobile.

**40. Cu exceptia celor prevazute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operatiunile scutite prevazute de art. 141 din Codul fiscal.** Institutiile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitatile scutite conform art. 141 din Codul fiscal. Scutirile se aplica livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii realizate de orice persoana impozabila. **Daca o persoana impozabila a facturat in mod eronat cu taxa livrari de bunuri si sau prestari de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligata sa storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operatiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate in mod eronat pentru o astfel de operatiune scutita. Acestia trebuie sa solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa si emiterea unei noi facturi fara taxa**".

Din anexa nr. 1 la Normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Codul fiscal rezulta ca notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal trebuie sa contina:

**"Bunurile imobile pentru care se aplica optiunea (adresa completa, daca optiunea se refera la bunul imobil integral, sau daca se refera la o parte din bunul imobil se va inscrie suprafata din bunul imobil.** In cazul operatiunilor de leasing cu bunuri imobile se va mentiona daca optiunea se refera la bunul imobil integral, sau daca se refera la o parte din bunul imobil, pe langa suprafata trebuie sa se identifice cu exactitate partea din bunul imobil care face obiectul contractului)".

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, scutirile de TVA prevazute la art. 141 din Codul fiscal, inclusiv scutirea pentru operatiunile de inchiriere de bunuri imobile, sunt obligatorii pentru orice persoana impozabila care realizeaza astfel de operatiuni, iar beneficiarii nu au drept de deducere a TVA, aplicata in mod eronat de catre furnizori/ prestatori pentru o operatiune pentru care legea prevede scutirea. Prin exceptie de la acest cadru general, operatiunile de inchiriere de bunuri imobile pot fi supuse regimului normal de taxare, cu conditia ca persoana impozabila care le realizeaza sa notifice organelor fiscale optiunea sa in acest sens, aplicarea TVA urmand sa se realizeze pentru bunurile sau numai pentru anumite parti din aceste bunuri si de la data inscrisa in notificare.*

Nefiind o obligatie, ci un drept care se acorda persoanelor impozabile de a taxa operatiunile de inchiriere de bunuri imobile, altminteri scutite, fara drept de deducere a TVA din amonte, este firesc ca legiuitorul sa impuna anumite conditii pentru exercitarea acestui drept, inclusiv sub forma depunerii la organele fiscale competente a unei notificari care sa contina anumite informatii obligatorii. **Astfel, in conditiile in care optiunea de taxare nu vizeaza ansamblul operatiunilor de inchiriere de imobile realizate de o persoana impozabila, ea putandu-se exercita pentru oricare bun imobil inchiriat sau chiar numai pentru o parte dintr-un anume bun imobil, notificarea in cauza trebuie sa contina suficiente informatii pentru a localiza cu exactitate bunul imobil pentru care un locator si-a exprimat optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere.**

In cazul in speta se constata ca prestatorul SC R SRL a solicitat organelor fiscale din judetul I "aprobarea facturarii chiriilor cu TVA", **fara sa identifice bunurile sau partile din bunurile imobile (adresa completa, suprafata, etc.) pentru care a inteles sa-si exprime optiunea** de taxare a operatiunilor de inchiriere.

Rezulta ca pentru imobilul (magazinul) situat in ....., in suprafata de 108,43 mp, ce face obiectul contractului nr. ....../27.02.2007 locatorul SC R SRL nu si-a exprimat

optiunea de a taxa operatiunea de inchiriere a acestuia, motiv pentru care operatiunea este scutita.

In consecinta, pentru operatiunea taxata eronat, beneficiarul SC RG SRL nu poate beneficia de deducerea sau rambursarea TVA facturata eronat de catre prestator si, potrivit pct. 40 din Norme, trebuie sa solicite acestuia stornarea facturilor cu taxa si emiterea unor noi facturi fara taxa.

Fata de cele mai sus mentionate, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de T<sub>4</sub> lei.

### **3.5. Referitor la TVA in suma de T<sub>5</sub> lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la colectarea TVA aferenta achizitiilor intracomunitare de bunuri, in conditiile in care persoana impozabila si-a indeplinit partial obligatia evidentierii acesteia in decont prin metoda taxarii inverse, respectiv nu a inregistrat taxa la TVA colectata, dar a inregistrat-o la TVA deductibila, dar fara a deduce efectiv taxa respectiva prin decont.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au constatat prin raportul de inspectie fiscala nr. xxxx/xx.xx.xxxx ca SC RG SRL nu a colectat TVA in suma de T<sub>5</sub> lei aferenta celor trei achizitii intracomunitare de bunuri realizate in cursul lunilor februarie, martie si aprilie 2007.

Prin contestatia formulata, societatea sustine ca nu si-a exercitat dreptul de deducere a TVA deoarece la data achizitiilor nu primise din partea furnizorilor externi originalul facturilor si considera ca organele de control trebuiau sa repuna taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, atat ca TVA deductibila, cat si ca TVA colectata, asa cum prevede art. 157 alin. (1) si (2) din Codul fiscal.

Din procesul-verbal de cercetare la fata locului nr. .... / ..... 2008 si din documentele anexate, transmise in urma solicitarii organului de solutionare a contestatiei rezulta urmatoarele:

- pentru achizitia intracomunitara efectuata in luna februarie 2007 de la firma B din Franta in valoare de ..... lei societatea a evidentiat TVA aferenta in suma de T<sub>51</sub> lei atat in jurnalul de cumparari, cat si in jurnalul de vanzari, fara a o inregistra si in contabilitate prin nota contabila 4426 = 4427 pentru taxare inversa, fapt ce reiese si din diferentele dintre totalul jurnalelor de TVA si rulajul conturilor 4426 si 4427 din balanta de verificare;

- pentru achizitia intracomunitara efectuata in luna martie 2007 de la firma O din Italia in valoare de ..... lei societatea a evidentiat TVA aferenta in suma de T<sub>52</sub> lei atat in jurnalul de cumparari, cat si in jurnalul de vanzari, fara a o inregistra si in contabilitate prin nota contabila 4426 = 4427 pentru taxare inversa, fapt ce reiese si din diferentele dintre totalul jurnalelor de TVA si rulajul conturilor 4426 si 4427 din balanta de verificare;

- pentru achizitia intracomunitara efectuata in luna aprilie 2007 de la firma A din Spania in valoare de ..... lei societatea a evidentiat TVA aferenta in suma de T<sub>53</sub> lei atat in jurnalul de cumparari, cat si in jurnalul de vanzari, fara a o inregistra si in contabilitate prin nota contabila 4426 = 4427 pentru taxare inversa, fapt ce reiese si din diferentele dintre totalul jurnalelor de TVA si rulajul conturilor 4426 si 4427 din balanta de verificare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala consemneaza ca societatea a inregistrat TVA aferenta celor trei achizitii intracomunitare in deconturile lunare, la rd. 13 pentru TVA deductibila, fara ca sumele respective sa fie inregistrate si la rd. 3 pentru TVA colectata.

**In drept**, potrivit art. 126, art. 135, art. 151 si art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare de la data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 126. - (3) **Sunt, de asemenea, operatiuni impozabile si urmatoarele operatiuni efectuate cu plata, pentru care locul este considerat a fi in Romania**, potrivit art. 132<sup>1</sup>:

a) o achizitie intracomunitara de bunuri, altele decat mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuata de o persoana impozabila ce actioneaza ca atare sau de o persoana juridica neimpozabila (...)"

"Art. 135. - (1) In cazul unei achizitii intracomunitare de bunuri, faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrari de bunuri similare, in statul membru in care se face achizitia.

(2) In cazul unei achizitii intracomunitare de bunuri, **exigibilitatea taxei intervine la data la care este emisa factura catre persoana care efectueaza achizitia**, pentru intreaga contravaloare a livrarii de bunuri, dar nu mai tarziu de a cincisprezecea zi a lunii urmatoare celei in care a intervenit faptul generator".

"Art. 151. - **Persoana care efectueaza o achizitie intracomunitara de bunuri care este taxabila, conform prezentului titlu, este obligata la plata taxei**".

"Art. 157. - (1) Orice persoana trebuie sa achite taxa de plata organelor fiscale pana la data la care are obligatia depunerii unuia dintre deconturile sau declaratiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> si 156<sup>3</sup>.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), **persoana impozabila inregistrata conform art. 153 va evidientia in decontul prevazut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art. 145-147<sup>1</sup>, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare**, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art. 150 alin. (1) lit. b)-g)".

Rezulta ca persoanele impozabile din Romania sunt obligate sa achite taxa pe valoarea adaugata pentru achizitiile intracomunitare la data la care este emisa factura externa, dar nu mai tarziu de a cincisprezecea zi a lunii urmatoare celei in care a intervenit livrarea intracomunitara in statul membru de origine, intre momentele celor doua operatiuni existand o stransa concordanta.

*Astfel, existenta sau inexistenta originalului facturii externe nu prezinta relevanta in cazul achizitiilor intracomunitare de bunuri intrucat intr-o atare situatie nu este vorba de deducerea TVA dintr-o factura emisa de un furnizor, persoana impozabila obligata la plata taxei in Romania, ci de insasi plata taxei la buget, chiar daca prin metoda taxarii inverse in cazul persoanelor impozabile inregistrate, care trebuie efectuata de catre beneficiarul din Romania care a achizitionat bunurile livrate de un furnizor dintr-un stat membru.*

In cazul in speta organele de inspectie fiscala sustin ca SC RG SRL a evidentiat TVA aferenta achizitiilor intracomunitare doar in jurnalele de vanzari si de cumparari, fara a le evidientia in contabilitate, iar in deconturile lunare depuse a inregistrat sumele respective doar la rd. 13 pentru TVA deductibila, fara ca acestea sa fie inregistrate si la rd. 3 pentru TVA colectata.

Din analiza deconturilor de TVA din lunile februarie, martie si aprilie 2007, anexate la procesul-verbal de cercetare la fata locului nr. ....../.....2008 reiese urmatoarele:

- in decontul nr. ....../26.03.2007 TVA aferenta achizitiei intracomunitare din luna februarie 2007 in suma de T<sub>51</sub> lei a fost evidentiata la rd. 13, a fost cuprinsa la rd. 16 "Sub-total taxa deductibila", dar nu a fost cuprinsa la rd. 17 "Taxa dedusa conform art. 145 sau 147";

- in decontul nr. ....../25.04.2007 TVA aferenta achizitiei intracomunitare din luna martie 2007 in suma de T<sub>52</sub> lei a fost evidentiata la rd. 13, a fost cuprinsa la rd. 16 "Sub-total taxa deductibila", dar nu a fost cuprinsa la rd. 17 "Taxa dedusa conform art. 145 sau 147";

- in decontul nr. ....../25.05.2007 TVA aferenta achizitiei intracomunitare din luna aprilie 2007 in suma de T<sub>53</sub> lei a fost evidentiata la rd. 13, a fost cuprinsa la rd. 16 "Sub-total taxa deductibila", dar nu a fost cuprinsa la rd. 17 "Taxa dedusa conform art. 145 sau 147".

Prin urmare, se constata ca, desi societatea contestatoare nu a evidentiat TVA aferenta achizitiilor intracomunitare de bunuri si la rd. 3 pentru TVA colectata, evidentiind-o doar la rd. 13 pentru TVA deductibila, **aceasta nu si-a dedus efectiv taxa evidentiata, neinscriind nicio suma la rd. 17 "Taxa dedusa conform art. 145 sau 147" din deconturile**

**depuse**, asa cum prevad Instructiunile de completare a formularului (300) "Decont de taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin O.M.F.P. nr. 35/2007.

Rezulta ca, in speta, stabilirea diferentei de TVA in suma de T<sub>5</sub> lei, pe motiv ca societatea si-a exprimat dreptul de deducere pentru aceasta suma, fara a o si colecta se bazeaza pe constatari incomplete asupra situatiei de fapt din partea organelor de inspectie fiscala intrucat societatea nu si-a dedus **efectiv** TVA aferenta achizitiilor intracomunitare in suma de T<sub>5</sub> lei.

Ca atare, devin aplicabile prevederile pct. 81 alin. (3) din Normele metodologice, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 , cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza ca:

**"In situatia in care organele fiscale competente, cu ocazia verificarilor efectuate, constata ca nu s-au indeplinit obligatiile prevazute la art. 157 alin. (2) sau, in cazul importurilor, la art. 157 alin. (5) din Codul fiscal, vor proceda astfel:**

a) *daca achizitiile sunt destinate exclusiv realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, dispun aplicarea prevederilor art. 157 alin. (2) din Codul fiscal sau, in cazul importurilor, dispun aplicarea prevederilor art. 157 alin. (5) din Codul fiscal, in perioada fiscala in care s-a finalizat controlul; (...)*".

Potrivit art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei** sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)"

De asemenea, conform art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. **In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar potrivit art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei** si in acest scop sa-si **exerce rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Organele de inspectie fiscala nu au clarificat situatia concreta a contribuabilei nici in urma cercetarii la fata locului, intreprinsa la solicitarea organului de solutionare a contestatiei, nu au determinat modul in care evidentierea taxei pentru achizitiile intracomunitare numai la rd. 13 pentru TVA deductibila a influentat soldul taxei regularizata prin deconturile lunare si nici nu au procedat in conformitate cu prevederile pct. 81 alin. (3) din Normele metodologice, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare*".

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.xxxx pentru

TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de  $T_5$  lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin analiza fiscala detaliata a modului de reflectare in deconturi a taxei aferenta achizitiilor intracomunitare si influenta asupra regularizarilor de TVA realizate prin deconturile respective, cu aplicarea intocmai a prevederilor pct. 81 alin. (3) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.*

### **3.6. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de M+P lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca accesoriile aferente TVA au fost calculate de organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile legale in vigoare si daca societatea datoreaza integral aceste accesorii in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorate, numai in parte, debitele stabilite prin decizia de impunere contestata.*

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. xxx/xx.xx.xxxx organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de  $T_{t+p}$  lei, prin respingerea integrala a TVA solicitata la rambursare in suma de  $T_t$  lei si determinarea TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de  $T_p$  lei.

Pentru diferentele stabilite, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC RG SRL accesorii in suma totala de A lei, din care majorari de intarziere in suma de A1 lei si penalitati de intarziere in suma de P lei.

Prin adresa nr. xxx/xx.xx.2008, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. xxxx/xx.xx.2008 SC RG SRL a cuantificat quantumul accesoriiilor contestate la M lei majorari de intarziere si P lei penalitati de intarziere (in total M+P lei), stabilite ca diferenta intre suma totala a majorarilor stabilite de A1 lei si B lei accesorii aferente debitului necontestat de C lei.

**In drept**, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in anul 2007:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

Anterior republicarii din anul 2007, pana la data de 31.12.2005 au fost in vigoare prevederile art. 115 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in anul 2005 care stipulau ca "(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".

Avand in vedere retinerile de la pct. 3.1-3.5 din prezenta in baza carora s-a dispus admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere pentru o parte din sumele contestate, desfiintarea deciziei atacate pentru o suma si respingerea contestatiei, cu consecinta mentinerii deciziei atacate pentru alte sume, precum si faptul ca determinarea TVA de plata sau a sumei negative a taxei se realizeaza cumulat, prin regularizare pe baza deconturilor aferente perioadei verificate, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere nr. xxx/xx.xx.xxxx pentru accesoriiile contestate in suma totala de M+P lei.

Potrivit pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 “*decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeaasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*”.

In consecinta, la reverificarea situatiei fiscale privind TVA aferenta achizitiilor intracomunitare de bunuri, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x, prin alte persoane decat cele care au intocmit actul atacat, urmeaza sa procedeze si la recalcularea majorarilor si penalitatilor de intarziere pentru diferentele de TVA ramase ca datorate in urma solutionarii contestatiei si a reverificarii dispuse prin prezenta.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 126 alin. (3), art. 134 alin. (2), (3) si (5) lit. a) [in forma in vigoare pana la 31 decembrie 2006], art. 135 alin. (1) si (2), art. 140 alin. (1), art. 141 alin. (2) lit. e) [fosta k)] si alin. (3), art. 151, art. 157 alin. (1) si (2) si art. 160<sup>1</sup> [in vigoare in perioada 2005-2006] din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 36 [fost 42 alin. (2)], pct. 38 [fost 42] alin. (1) si (3), pct. 40 [fost 44], pct. 59 alin. (3) si pct. 65<sup>1</sup> alin. (5) si (12) [in vigoare in perioada 2005-2006] si pct. 81 alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 119 [fost 115], art. 120 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

#### **DECIDE:**

1. Admite contestatia SC RG SRL si anuleaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.xxxx pentru TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de T<sub>1+3</sub> lei.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia SC RG SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.xxxx pentru TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de T<sub>2+4</sub> lei.

3. Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.xxxx, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de T<sub>5</sub> lei, majorari de intarziere aferente TVA in suma de M lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de P lei, urmand a se efectua o noua verificare prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeaasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

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.