

DECIZIA nr. 829 / 13.11.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de SC x SRL,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/22.06.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector 2 a Finantelor Publice cu adresa nr.x/22.06.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/22.06.2015, cu privire la contestatia SC x SRL cu sediul in Bucuresti, str. x, sector 2.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector 2 a Finantelor Publice sub nr. x/04.06.2015 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.x/30.04.2015, comunicata la data de 04.05.2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/29.04.2015, prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilei TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC x SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 2 a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la SC x SRL, pentru perioada 14.01.2013-31.12.2014, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. x/23.01.2015.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/29.04.2015, iar in baza acestuia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/30.04.2015, prin care s-a stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei, ceea ce a condus la respingerea TVA solicitata la rambursare in suma de x lei.

II. Prin contestatia formulata SC x SRL solicita admiterea contestatiei, anularea deciziei nr.x/30.04.2015 pentru suma de x lei si sustine urmatoarele:

Organele de control fiscal au redus valoarea TVA de rambursat cu suma de x lei reprezentand TVA considerata nedeductibila aferenta facturilor nr.x/07.02.2013 si nr.x/10.09.2013 primite de la furnizorul SC x SRL incalcand principiul neutralitatii TVA.

In scopul desfasurarii activitatii de investitie in 3 parcuri fotovoltaice pe raza localitatii x, societatea a incheiat un contract pentru constituirea dreptului de superficie si a altor drepturi reale cu SC x SRL in calitate de proprietar si in baza art.5.5.5. din contract aceasta a facturat suma de x euro plus TVA.

Intrucat SC x SRL nu a prezentat organului fiscal dovada ca furnizorul SC x SRL a optat pentru taxarea superficiei conform art.141 alin.(3) din Codul fiscal, operatiunea a fost considerata scutita si nu i s-a acordat deducerea TVA.

Organele de control au omis sa precizeze in raportul de inspectie fiscala prevederile integrale ale pct.38 alin.(3) si alin.(12) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, din care contestatara retine urmatoarele:

- obligatia depunerii notificarii privind optiunea de taxare la autoritatile fiscale competente si transmiterea unei copii clientului revin proprietarului terenului, nefiind prevazuta nicio obligatie pentru beneficiarul dreptului de superficie;

- contestatara a solicitat o copie a notificarii atat furnizorului cat si ANAF Pitesti fara a primi raspuns;
- dreptul de deducere nu depinde de data primirii copiei notificarii;
- intentia legiuitorului a fost ca notificarea sa aiba caracter formal si informativ pentru organele fiscale, existenta sau lipsa ei nereprezentand o conditie de deducere TVA;
- dreptul de deducere nu poate fi refuzat fara ca organul fiscal sa fi solicitat proprietarului terenului si/sau organelor competente din cadrul ANAF Pitesti;
- depunerea de catre furnizor a notificarii si primirea unei copii de catre beneficiar reprezinta actiuni independente de vointa SC x SRL.

Avand in vedere ca facturile au fost achitate, SC x SRL a colectat TVA aferent acestor facturi, iar achizitia a fost facuta in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile, contestatara considera ca are drept de deducere a TVA aferenta celor doua facturi, iar neacordarea acestui drept constituie o incalcare a principiului neutralitatii TVA.

In sustinerea contestatiei, contestatara depune copia adresei prin care a solicitat de la ANAF Pitesti notificarea depusa de SC x SRL.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea beneficiaza de drept de deducere a TVA aferenta operatiunii scutite direct prin efectul legii, in conditiile in care nu a facut dovada ca prestatorul a depus notificare pentru taxarea prin optiune a operatiunii de acordare a dreptului de suprafacie.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala s-a constatat nerespectarea regimului de deducere pentru TVA aferenta contractului de suprafacie in suma de x lei, intrucat operatiunea este scutita de TVA conform art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, iar societatea nu a prezentat copia notificariilor privind optiunea de taxare a acestor operatiuni depusa de prestatorul SC x SRL.

Prin contractul de suprafacie autentificat sub nr. x/28.01.2013 incheiat intre SC x SRL in calitate de "Proprietar" si SC x SRL in calitate de "Superficiar" i s-a acordat un drept real de suprafacie societatii SC x SRL asupra terenului situat in extravilanul orasului x inregistrat in CF nr.x cu incheierea nr.x din 18.12.2012 eliberata de OCPI Arges, in schimbul platii de catre Superficiar catre Proprietar a contravalorii acestor servicii.

In sustinerea contestatiei societatea nu a prezentat copia notificarii pentru SC x SRL.

In drept, in ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si a operatiunilor impozabile, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, in vigoare incepand cu 01.02.2013:

:

"Art. 126. - (9) Operatiunile impozabile pot fi:

(...)

c) operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141".

"Art. 141. - (2) **Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:**

(...)

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, **acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil**, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă. Fac excepție următoarele excepții:

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

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

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

4. închirierea seifurilor;

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme”.

Prin Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare se precizează următoarele:

“38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, **orice persoană impozabilă stabilită în România poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă** prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, *în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.*”

“(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 -147¹ din Codul fiscal. *Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.*”

“(11) În cazul notificărilor prevăzute la alin. (3) și (7) depuse după data de 1 ianuarie 2010 inclusiv, pentru operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, care au fost efectuate în anii precedenți sau au început în anii precedenți și sunt încă în derulare după data de 1 ianuarie 2010, se aplică prevederile legale în vigoare la momentul depunerii notificării.

(12) **Organele de inspecție fiscală vor permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare, indiferent dacă inspecția fiscală are loc la persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sau la beneficiarul acestor operațiuni.** Aceleași prevederi se aplică corespunzător și pentru notificarea prevăzută la alin. (7).”

“40. (1) **Cu excepția situațiilor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal.** Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise în conformitate cu prevederile art. 159 din Codul fiscal. **Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.**

(2) În cazul operațiunilor scutite de taxă pentru care prin opțiune se aplică regimul de taxare conform prevederilor art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, nu se aplică prevederile alin. (1), fiind aplicabile prevederile pct. 38 și 39. **Prin excepție, prevederile**

Pg.

alin. (1) se aplică atunci când persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) și f) din Codul fiscal nu a depus notificările prevăzute la pct. 38 și 39, dar a taxat operațiunile și nu depune notificarea în timpul inspecției fiscale”.

*Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, scutirile de TVA prevăzute la art. 141 din Codul fiscal, inclusiv scutirea pentru operațiunile de **acordare a unor drepturi reale asupra unui bun imobil, sunt obligatorii** pentru orice persoana impozabilă care realizează astfel de operațiuni, iar **beneficiarii nu au drept de deducere a TVA**, aplicată în mod eronat de către furnizori/ prestatori pentru o operațiune pentru care legea prevede scutirea. **Prin excepție de la acest cadru general, aceste operațiuni pot fi supuse regimului normal de taxare, iar beneficiarii își pot deduce taxa, cu condiția ca persoana impozabilă prestatoare să notifice organelor fiscale opțiunea sa în acest sens, aplicarea TVA urmand **sa se realizeze pentru bunurile sau numai pentru anumite parti din aceste bunuri si de la data inregistrata in notificare.*****

Nefiind o obligație, ci un drept care se acordă persoanelor impozabile de a taxa operațiunile de acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, altminteri scutite, fără drept de deducere a TVA din amonte, este firesc ca legiuitorul să impună anumite condiții pentru exercitarea acestui drept, inclusiv sub forma depunerii la organele fiscale competente a unei notificări care să conțină anumite informații obligatorii.

Totodată, beneficiarii cunoscând faptul că operațiunile de acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil sunt operațiuni scutite, precum și faptul că nu au drept de deducere a taxei facturate de prestatori decât în măsura în care aceștia și-au exprimat opțiunea de taxare a operațiunii prin depunerea unei notificări în acest sens la organele fiscale, aveau obligația să solicite prestatorilor dovada depunerii notificărilor, întrucât, în caz contrar, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil este considerată o operațiune scutită fără drept de deducere a taxei.

Față de prevederile legale invocate se reține faptul că analiza dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturile primite de contestatara de la SC x SRL se face în funcție de existența notificării, respectiv în cazul facturilor primite, de data de la care se optează pentru taxarea operațiunii.

În speta, societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de x lei în baza facturilor nr.x/07.02.2013 și nr.x/10.09.2013, dar nu a prezentat în susținere copia notificării depusă de SC x SRL la organul fiscal teritorial din care să rezulte că societatea prestatoare a optat pentru taxarea operațiunilor de la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal pentru bunul imobil teren în suprafața de x mp situat în extravilanul orasului x.

Ca atare, în lipsa notificării ca forță probantă necesară pentru justificarea taxării operațiunii de acordare a unor drepturi reale asupra unui bun imobil exercitată de prestatoarea SC x SRL, nici beneficiara SC x SRL nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere pentru operațiunilor facturate, respectiv “taxa suprafață conf. contract”.

Se reține că societatea nu a făcut dovada detinerii acestei notificări nici în timpul inspecției fiscale și nici cu ocazia depunerii contestației, deși avea această posibilitate potrivit dispozițiilor art. 213 alin.(4) din Codul de procedură fiscală unde se precizează:

”Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al

actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile societatii avand in vedere urmatoarele aspecte:

1. Taxarea ori scutirea de TVA a unei operatiuni depinde de natura insasi a operatiunii, ca expresie a principiului neutralitatii in materie de TVA. Mai mult, in cazul operatiunilor de acordare a unor drepturi reale asupra unui bun imobil, inregistrarea in scopuri de TVA a persoanelor care realizeaza astfel de operatiuni **nu constituie o prezumtie a taxarii prin optiune a acestora, de vreme ce persoanele impozabile pot opta pentru taxarea inchirierii fiecarui bun imobil luat individual** (integral sau numai pentru o anumita suprafata din bunul imobil) si pot avea calitatea de persoane cu regim mixt (adica realizand atat operatiuni de inchiriere bunuri imobile taxabile, cat si operatiuni de inchiriere bunuri imobile scutite fara drept de deducere).

Astfel, nu poate fii retinuta motivatia contestatarei potrivit careia intentia legiuitorului a fost ca notificarea sa aiba caracter formal si informativ pentru organele fiscale, existenta sau lipsa ei nereprezentand o conditie de deducere TVA.

2. Referitor la TVA facturata in baza contractului incheiat cu SC x SRL:

Cata vreme prestatoarea nu a optat pentru taxarea operatiunilor in cauza incepand cu data de 01.02.2013, taxarea operatiunii incepand cu aceasta data este eronata intrucat intr-o atare situatie se aplica regimul fiscal general obligatoriu prevazut de lege, acela de scutire fara drept de deducere, iar contestatara, in calitate de beneficiar al acestei operatiuni nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita, aceasta avand obligatia sa solicite prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adaugata si emiterea unei noi facturi fara taxa pe valoarea adaugata potrivit prevederilor pct. 40 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004.

3. Argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca taxa este deductibila intrucat facturile sunt achitate, achizitia s-a efectuat in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile emise cu TVA, iar societatea prestatoare a colectat TVA nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat in conditiile prevederilor Titlului VI pct. 40 din Hotararea Guvernului 44/2004, societatea trebuia sa verifice daca sunt indeplinite conditiile legale pentru a putea beneficia de deducerea taxei pe valoarea adaugata.

Prin urmare, intrucat obligatia de a demonstra ca operatiunile sunt purtatoare de TVA era aceea de a face dovada notificării și a optării pentru taxare de către contractant, aspecte care nu au fost dovedite în prezenta cauză, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, inscrisa in facturile nr.x/07.02.2013 si nr.x/10.09.2013 primite de la furnizorul SC x SRL, astfel incat contestatia SC x SRL urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126. alin. (9), art.141, alin.(2) si alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.38 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004

DECIDE

Respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de SC x SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.x/30.04.2015, emisa de Administratia Sector 2 a Finantelor Publice, prin care organele fiscale au stabilit in sarcina acesteia TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

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