



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 186/2009

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. "A" S.R.L.**
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj
si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj .

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. - /....08.2009, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. "A" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, formulata impotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....07.2009, act administrativ fiscal intocmit in baza Raportului de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea TVA intocmit la data de ...07.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/....07.2009.

Petenta contesta partial obligatiile fiscale suplimentare stabilite in sarcina sa prin Decizia de impunere mentionata mai sus, respectiv taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de "y" lei, precum si majorarile de intarziere aferente acestui debit (fara ca petenta sa precizeze cuantumul accesoriilor contestate).

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de ...07.2009 si comunicat petentei la data emiterii acestuia (confirmata de semnatura administratorului societatii si stampila unitatii pe actul atacat), iar contestatia depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de08.2009, fiind inregistrata sub nr. -/....08.2009.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. "A" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud Cluj.

I. Petenta, prin contestatia formulata solicita anulara in parte a Deciziei de impunere nr. -/....07.2009 cu toate consecintele care decurg din acest fapt, obligarea organului de inspectie fiscala de a emite o noua decizie prin care sa fie admisa la rambursare suma de "y" lei si exonerarea de la plata majorarilor de intarziere aferente (fara ca petenta sa precizeze cuantumul acestora).

In sustinerea solicitarii sale, petenta invoca urmatoarele aspecte:

- desi serviciile de intermediere referitoare la asigurarile de sanatate se includ in sfera "prestarilor de servicii in legatura cu operatiunile de asigurare" fiind astfel scutite de T.V.A. conform art. 141, alin. 2, lit. b) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, echipa de inspectie fiscala a conchis ca urmare a unei interpretari eronate ca

aceste servicii trebuiau facturate cu T.V.A. precizand ca scutirea nu se acorda pentru societatile catre care se externalizeaza serviciile, daca acestea nu suporta riscul si nu incheie contracte de asigurare in nume propriu.

- prevederile invocate de catre echipa de inspectie fiscala nu sunt aplicabile in cazul societatii noastre, deoarece se refera la asa-numitele asigurari de tip "fronting" (operatiune prin care un asigurator, profitand de notorietatea sa de piata, incheie o polita de asigurare in nume propriu urmand ca apoi sa transfere intregul risc pe seama unui alt asigurator), situatie in care societatea care face "frontingul" nu efectueaza un serviciu de asigurare scutit de T.V.A.

- in cazul reasigurarii societatea care incheie asigurarea suporta integral riscul, doar ca si-l acopera printr-o reasigurare, adica prin incheierea asigurari in nume propriu, ori raportat la situatia noastra, asiguratorul in numele si pe seama caruia subscria incheiem asigurari suporta integral riscul asigurat, netransferand aceste riscuri prin operatiuni de "fronting" catre alt asigurator.

- in consecinta serviciile de intermediere referitoare la asigurarile de sanatate prestate de societatea noastra se includ in sfera "prestarilor de servicii in legatura cu operatiunile de asigurare" si sunt scutite de T.V.A. conform prevederilor art. 141, alin. 2, lit. b) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal.

- aceasta este si parerea Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca care prin intermediul Biroului Asistenta Contribuabili Persoane Juridice ne-a transmis in scris, la solicitarea noastra, faptul ca aceste servicii sunt scutite de T.V.A., ori faptul ca acelasi organ de stat emite intr-un interval foarte scurt de timp doua pozitii radical diferite, constituie o practica neunitara, interzisa si sanctionata de CEDO.

- in ceea ce priveste faptul ca societatea noastra avea obligatia de a emite facturi catre S.C. "X" S.R.L. in legatura cu serviciile de modernizare efectuate la imobilul luat cu chirie, precizam faptul ca pct. 98, alin. (2), paragraf 2 din OMFP nr. 1852/2005 prevede ca "La expirarea contractului de inchiriere, valoarea investitiilor efectuate si a amortizarii corespunzatoare se cedeaza proprietarului imobilizarii. In functie de clauzele cuprinse in contractul de inchiriere, transferul poate reprezenta o vanzare de active sau o alta modalitate de cedare".

- asa cum reiese din prevederile invocate mai sus, investitiile efectuate de S.C. "A" S.R.L. la imobilul luat in chirie, vor fi cedate (vanzare de active) proprietarului doar la incetarea contractului de inchiriere si nu la momentul efectuarii acestora, asa cum in mod eronat a stabilit echipa de inspectie fiscala.

- prin urmare societatea va avea obligatia de a emite factura si de a colecta T.V.A. aferenta cedarii investitiilor efectuate, doar in termen de 15 zile de la data cesiunii investitiilor, ori in situatia in care contractul inchiriere nu a incetat, reiese implicit ca S.C. "A" S.R.L. nu avea obligatia de a emite factura si nici obligatia de a colecta T.V.A. aferent acestora.

- referitor la al treilea si al patrulea aspect invocat de echipa de inspectie fiscala, se poate arata ca S.C. "X" S.R.L. a optat pentru taxarea operatiunii de inchiriere cu T.V.A. incepand cu data de 01.01.2007, asa cum rezulta si din notificarea depusa de societate si anexata la contestatie, iar S.C. "L" S.R.L. a optat la randul ei tacit pentru facturarea chiriei cu T.V.A., astfel incat societatea noastra a actionat cu buna credinta deducand taxa pe valoarea adaugata de pe facturile de chirie de la cei 2 prestatori.

- in cazul in care veti considera ca subscria nu aveam dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta inchirierii imobilului, va solicitam sa dispuneti prestatorului stornarea facturii cu taxa si emiterea unei noi facturi fara T.V.A.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....07.2009, este retinuta in sarcina petentei ca obligatie

fiscala suplimentara contestata de petenta suma de "y" lei, reprezentand debit suplimentar la sursa T.V.A., stabilita in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea T.V.A. intocmit la data de ...07.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/....07.2009.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit ca urmare a solicitarii agentului economic privind rambursarea sumei de "y" lei aferenta perioadei fiscale06.2005-...03.2009 si rezultata din decontul de T.V.A. pe luna martie 2009 inregistrat la organele fiscale teritoriale sub nr. -/....04.2009, cu optiune de rambursare a sumei negative a TVA.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au retinut ca nu se justifica rambursarea T.V.A. pentru suma de "y1" lei (petenta contestand suma de "y" lei), deoarece au fost constatate unele deficiente si anume:

- pentru prestarile de servicii de intermediere referitoare la asigurarile de sanatate, societatea a facturat aceste servicii fara TVA, fiind incalcate prevederile art. 141 din Legea nr. 571/22.12.2003, respectiv pct. 35¹ din Normele metodologice de aplicarea Legii nr. 571/ 2003, aferent carora s-a stabilit o diferenta de "y" lei la TVA colectata,

- intrucat in facturile de inchiriere emise de S.C. "X" S.R.L. este evidentiata distinct o pozitie "*storno chirie/modernizare*", iar din contractul incheiat intre cele 2 parti rezulta ca valoarea chiriei se reduce cu suma de "y" Euro pe o perioada de 1,5 ani in schimbul lucrarilor de modernizare, se retine ca societatea avea obligatia de a emite facturi in legatura cu serviciile de modernizare efectuate si de a colecta TVA in suma de "y" lei,

- in perioada ianuarie-octombrie 2007 societatea a inregistrat cheltuieli cu chiria in suma de "y" lei si a dedus in mod eronat TVA in suma de "y" lei de pe facturile fiscale emise de S.C. "L" S.R.L. in baza contractului de inchiriere nr. -/....01.2005, fara ca aceasta sa opteze pentru taxarea operatiunilor de inchiriere a imobilului,

- in perioada mai-decembrie 2007 S.C. "A" S.R.L. a dedus T.V.A. in suma de "y" lei de pe facturile fiscale emise de S.C. "x" S.R.L. in baza contractului de inchiriere incheiat la data de04.2007, fara ca furnizorul acestor servicii sa opteze pentru taxarea operatiunilor de inchiriere a imobilului.

Aferent taxei pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma totala de "y" lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de "y" lei, fara ca petenta sa precizeze cuantumul accesoriilor aferente sumei contestate.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare pe perioada verificata, referitoare la speta analizata, se retine urmatoarele aspecte:

Perioada supusa verificarii:01.2005-....03.2009.

III.a Considerente generale.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea TVA incheiat la data de07.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/....07.2009, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj solutioneaza cererea de rambursare a soldului sumei negative de taxa pe valoarea adaugata rezultata din decontul lunii martie 2009, depus de **S.C. "A" S.R.L.** Cluj-Napoca la organele fiscale teritoriale si inregistrat sub nr. -/....04.2009, pentru suma totala de "y" lei aferenta perioadei fiscale06.2005-...03.2009.

De mentionat este faptul ca pentru perioada01.2005-....05.2005 societatea a beneficiat de rambursarea T.V.A. cu control ulterior in suma de "y" lei

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea are drept de rambursare pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de "y" lei, fiind respinsa rambursarea pentru suma de "y" lei pe care petenta o contesta partial, respectiv neadmiterea la rambursare a sumei de "y" lei, precum si majorarile de intarziere aferente acestei sume (fara ca petenta sa precizeze care este cuantumul accesoriilor contestate).

Petenta contesta partial obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa, solicitand anulara in parte a Deciziei de impunere nr. -/....07.2009 cu toate consecintele care decurg din acest fapt si obligarea organului de inspectie fiscala de a emite o noua decizie prin care sa fie admisa la rambursare suma contestata si majorarile de intarziere aferente, aducand in sprijinul solicitarii sale argumentele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei.

Intrucat petenta nu mentioneaza cuantumul accesoriile aferente sumei atacate si nici organele de inspectie fiscala nu precizeaza cuantumul acestora cu ocazia intocmirii referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei, organul insarcinat cu solutionarea contestatiei procedeaza la calcularea acestora, stabilind ca majorarile de intarziere sunt in suma totala de "y" lei, asa cum rezulta din anexa nr. 1 la prezenta decizie.

III.b Referitor la suma de "y" lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, masura respingerii rambursarii taxei pe valoarea adaugata in suma de "y" lei (contestata de catre petenta) a fost luata de organele de inspectie fiscala, intrucat s-a constatat unele deficiente in evidenta contabila a societatii cu influente asupra determinarii obligatiilor fiscale si anume:

- pentru prestarile de servicii de intermediere referitoare la asigurarile de sanatate, societatea a facturat serviciile efectuate fara TVA fiind incalcate prevederile legale, operatiuni economice aferent carora s-a stabilit o diferenta de "y" lei la TVA colectata,

- intrucat din contractul incheiat intre S.C. "A" S.R.L. si S.C. "x" S.R.L. rezulta ca valoarea chiriei se reduce cu suma de "y" Euro pe o perioada de 1,5 ani in schimbul lucrarilor de modernizare, se retine ca societatea avea obligatia de a emite facturi in legatura cu serviciile de modernizare efectuate si de a colecta TVA in suma de "y" lei,

- in perioada ianuarie-octombrie 2007 societatea a dedus in mod eronat TVA in suma de "y" lei de pe facturile fiscale emise de S.C. "L" S.R.L. in baza contractului de inchiriere, fara ca aceasta sa opteze pentru taxarea operatiunilor de inchiriere a imobilului,

- in perioada mai-decembrie 2007 S.C. "A" S.R.L. a dedus T.V.A. in suma de "y" lei de pe facturile fiscale emise de S.C. "x" S.R.L., fara ca furnizorul acestor servicii sa opteze pentru taxarea operatiunilor de inchiriere a imobilului.

1). Cu privire la suma de "y" lei se retine ca in perioada supusa verificarii, S.C. "A" S.R.L. a incheiat polite de asigurare de sanatate ale clientilor pentru perioada sejurilor in numele S.C. A S.A., S.C. O S.A. si a altor societati de asigurare, servicii pentru care a emis facturi cu explicatia "comision asigurari" facturi intocmite fara taxa pe valoarea adaugata.

In drept, aplicabile sunt prevederile art. 141, alin. (2), lit. b) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 35¹, alin. (1) si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, unde referitor la operatiunile de asigurare, reasigurare, se mentioneaza ca:

"(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

[...]. b) operațiunile de asigurare si/sau de reasigurare, precum si prestarile de servicii in legatura cu operatiunile de asigurare si/sau de reasigurare efectuate de persoanele impozabile care intermediaza astfel de operatiuni;

35¹. (1) In sfera operatiunilor scutite conform art. 141 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal nu se cuprind operatiuni precum serviciile de marketing si serviciile administrative, cum ar fi primirea cererilor de asigurare, organizarea si managementul sistemului informatic, furnizarea de informatii si intocmirea rapoartelor pentru partile asigurate, nefiind specifice serviciilor de asigurare. In acest sens a fost data si Decizia Curtii Europene de Justitie in Cazul C-472/03 Arthur Andersen.

(2) **O caracteristica esentiala a unui serviciu de asigurare o reprezinta existenta unei relatii contractuale intre prestator si beneficiarul serviciilor.** In cazul externalizarii tranzactiilor in domeniul asigurarilor, scutirea depinde de entitatea care incheie contractul cu clientii si care suporta riscul. Scutirea nu se acorda pentru societatile catre care se externalizeaza serviciile, **daca acestea nu suporta riscul si nu incheie contracte de asigurare in nume propriu.** In acest sens a fost data si Decizia Curtii Europene de Justitie in Cazul C-240/99 Skandia”.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca operațiunile de asigurare si/sau de reasigurare sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, cu mentiunea ca prin normele de aplicare a Legii nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal se precizeaza operatiunile care nu sunt specifice serviciilor de asigurare si pe cale de consecinta nu intra in sfera operatiunilor scutite conform art. 141 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, cum ar fi serviciile de marketing, serviciile administrative, **primirea cererilor de asigurare**, organizarea si managementul sistemului informatic, furnizarea de informatii si intocmirea rapoartelor pentru partile asigurate.

De asemenea, prin normele de aplicare a Codului fiscal se precizeaza ca “**o caracteristica esentiala a unui serviciu de asigurare o reprezinta existenta unei relatii contractuale intre prestator si beneficiarul serviciilor**” si ca “scutirea nu se acorda pentru societatile catre care se externalizeaza serviciile, **daca acestea nu suporta riscul si nu incheie contracte de asigurare in nume propriu**”.

Ori, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta cat se poate de evident faptul ca S.C. "A" S.R.L. incheie polite de asigurare de sanatate pentru clienti in numele S.C. A S.A., S.C. O S.A. si a altor societati de asigurare, fara ca petenta sa incheie contracte de asigurare in nume propriu si sa suporte riscul asigurarii, situatie in care aceste operatiuni economice nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, asa cum legal au retinut si organele de inspectie fiscala.

Referitor la sustinerea petentei potrivit careia prevederile legale invocate de catre organele de inspectie fiscala nu sunt aplicabile spetei supuse analizei la acest capat de cerere deoarece se refera la asa-numitele asigurari de tip “*fronting*” in care un asigurator incheie o polita de asigurare in nume propriu urmand ca apoi sa transfere intregul risc pe seama unui alt asigurator, se poate arata ca nu sunt de natura a schimba opinia organului insarcinat cu solutionarea contestatiei privind facturarea acestor operatiuni economice cu T.V.A.

Asa cum de altfel precizeaza petenta in contestatia formulata “*in cazul reasigurarii, societatea care incheie asigurarea suporta integral riscul, doar ca si-l acopera printr-o reasigurare, adica prin incheierea asigurari in nume propriu*” si prin urmare operatiunile de reasigurare sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, ori in speta supusa analizei S.C. "A" S.R.L. incheie polite de asigurare in numele unor altor societati fara ca petenta sa incheie contracte de asigurare in nume propriu si sa suporte riscul.

Legat de aspectul invocat de catre petenta potrivit caruia "acelasi organ de stat intr-un interval scurt de timp emite doua pozitii diferite in dauna subscrisei" se poate arata ca:

- raspunsul Biroului Asistenta Contribuabili Persoane Juridice din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca la care face referire petenta a fost transmis unei alte societati comerciale si nu societatii contestatoare, ceea ce infirma afirmatia acesteia potrivit careia organul fiscal "**ne-a confirmat in scris, la solicitarea noastra, faptul ca aceste servicii sunt scutite de TVA**",

- in ce priveste analiza pe fond a raspunsului transmis de Biroul Asistenta Contribuabili Persoane Juridice se retine ca in cazul situatiei prezentate de S.C. Et S.R.L. aplicabile sunt prevederile art. 141, alin. (2), lit. b) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, "**in conditiile prevazute la pct. 35¹ din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare**", aspect care nu a fost avut in vedere de petenta.

In contextul celor prezentate se constata ca motivele invocate de catre petenta nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, motiv pentru care contestatia formulata de catre petenta urmeaza a se respinge ca neantemeiata pentru capatul de cerere privind suma de "y" lei.

2). Cu privire la suma de "y" lei.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. -/...07.2009 se retine ca in perioada iunie-decembrie 2007, in facturile de inchiriere emise de S.C. "x" S.R.L. este evidentiata distinct o pozitie "*storno chirie/modernizare*", iar din contractul incheiat intre cele 2 parti la data de ...04.2007 (anexa 8 la raport) rezulta ca valoarea chiriei se reduce cu suma de "y" euro pe o perioada de 1,5 ani, in schimbul lucrarilor de modernizare.

In drept, prevederile art. 130 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, referitoare la schimbul de bunuri si servicii stipuleaza ca:

"In cazul unei operatiuni care implica o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii, fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii cu plata",

De asemenea, potrivit prevederilor pct. 8, alin. 2 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004 cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza ca:

"(2) Fiecare operatiune din cadrul schimbului este tratata separat aplicandu-se prevederile prezentului titlu in functie de calitatea persoanei care realizeaza operatiunea, cotele si regulile aplicabile fiecarei operatiuni in parte".

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus se retine ca fiecare din cele doua operatiuni economice derulate intre S.C. "A" S.R.L. si S.C. "x" S.R.L., respectiv inchirierea unui spatiu si serviciile de modernizare trebuie tratate separat ca operatiuni economice distincte prin aplicarea prevederilor titlului VI din Codul fiscal.

In consecinta, avand in vedere dispozitiile legale mentionate mai sus, se constata ca S.C. "A" S.R.L. avea obligatia de a emite facturi fiscale catre S.C. "x" S.R.L. pentru serviciile de modernizare efectuate si de a colecta taxa pe valoarea adaugata in suma de "y" lei aferenta acestor operatiuni economice.

Agentul economic contesta constatarile organelor de inspectie fiscala referitoare la acest aspect, considerand ca societate nu avea obligatia de a emite facturi fiscale si de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta lucrarilor de modernizare efectuate la spatiul luat in chirie de la S.C. "x" S.R.L., invocand faptul ca la pct. 98, alin. 2, par. 2 din

O.M.F.P. nr. 1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene se precizeaza: *“La expirarea contractului de inchiriere, valoarea investitiilor efectuate si a amortizarii corespunzatoare se cedeaza proprietarului imobilizarii. In functie de clauzele cuprinse in contractul de inchiriere, transferul poate reprezenta o vanzare de active sau o alta modalitate de cedare”.*

Fata de aceste sustineri ale petentei, se poate arata ca in cadrul contestatiei, contribuabilul *“a uitat”* sa mentioneze si clauzele cuprinse in contractul de inchiriere incheiat intre S.C. "A" S.R.L. si S.C. "x" S.R.L. in care la pct. 4 Obligatiile chirasului lit. e) si g) se precizeaza ca:

“e) Imbunatatirile efectuate de chiras facute cu aprobarea proprietarului se vor face pe cheltuiala chirasului si se vor recupera de la proprietar pe o durata de 1,5 ani de la efectuarea investitiei.

g) Recuperarea sumei investite de chiras in imbunatatirile aduse spatiului se vor face lunar prin reducerea chiriei proportional cu suma ce urmeaza a fi recuperata. Dupa expirarea prezentului contract de inchiriere chirasul intelege ca modificarile aduse spatiului in aceasta perioada fac parte integrala din spatiul care a fost inchiriat, ca apartin S.C. “x” S.A. Zalau si ca dupa expirarea contractului vor ramane la dispozitia proprietarului fara ca aceasta sa datoreze ceva fostului chiras”.

Prin urmare, avand in vedere considerentele prezentate mai sus, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea unei diferente de taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei aferenta lucrarilor de modernizare a spatiului inchiriat, motiv pentru care contestatia formulata de catre agentul economic se va respinge si pentru acest capat de cerere.

3). Cu privire la suma de “y” lei

Potrivit Raportului de inspectie fiscala se retine ca in perioada ianuarie-octombrie 2007 S.C. "A" S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala de “y” lei de pe facturile fiscale emise de S.C. "L" S.R.L. in baza contractului de inchiriere nr. /...01.2005 (anexa nr. 6 la raport).

Pentru ca S.C. "A" S.R.L. sa-si exercite dreptul de deducere a T.V.A. aferenta inchirierii imobilului situat in mun. Cluj-Napoca, P-ta C, nr. x, ap. z, furnizorul serviciilor de inchiriere avea obligatia sa opteze pentru taxarea operatiunii de inchiriere a imobilului mentionat mai sus, in conformitate cu prevederile art. 141, alin. (3) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, optiune care se exercita prin depunerea unei notificari la organele fiscale competente.

Din nota explicativa data in timpul controlului in fata echipei de inspectie fiscala de catre doamna S I, in calitate de administrator a rezultat ca pentru anul fiscal 2007 nu a obtinut de la S.C. “L” S.R.L. notificarea pentru taxarea operatiunii de inchiriere, deoarece *“pentru S.C. “L” S.R.L. nu s-a depus in termenul prevazut de de Legea nr. 571/2003 (art. 141) datorita interpretarii eronate a legii”* (anexa nr. 5 la raport).

Petenta contesta masura luata de catre organele de inspectie fiscala privind respingerea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata inscrisa in documentele fiscale emise de catre S.C. “L” S.R.L., motivand lipsa notificarii pe care S.C. “L” S.R.L. trebuia sa o depuna la organele fiscale competente prin faptul ca aceasta a optat tacit pentru facturarea chiriei cu T.V.A.

In drept, spetei supuse analizei ii sunt aplicabile prevederile art. 141, alin. (2), lit. e) si alin. (3), Cap. 9 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevederi legale care referitor la operatiuni scutite, arata ca:

“Art. 141 Scutiri pentru operatiunile din interiorul tarii

[...] (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa::

[...] e) 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. inchirierea de spatii sau locatii pentru parcare a autovehiculelor;

3. inchirierea utilajelor si a masinilor fixate in bunurile imobile;

4. inchirierea seifurilor,

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

Totodata, prevederile pct. 38, alin. (1) si (3) din Norme metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, aplicabile in perioada 01.01.2007-31.12.2007, stipuleaza:

"(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) [...].

(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 inregistrata in notificare.** [...].

Avand in vedere prevederile legale mai sus citate, se retine faptul ca operatiunea de inchiriere a unor bunuri imobile, este o operatiune scutita de taxa pe valoare adaugata, cu exceptiile prevazute de lege, iar in cazul in care se doreste taxarea unei astfel de operatiuni prestatorul trebuie sa depuna o notificare la organul fiscal teritorial, iar **taxarea se aplica de la data depunerii notificarii sau de la o alta data ulterioara inregistrata in notificare.**

Intrucat din continutul documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca petenta nu poate face dovada ca locatorul spatiului care face obiectul operatiunilor de inchiriere a depus la organul fiscal teritorial o notificare privind optiunea taxarii acestor operatiuni in perioada supusa verificarii se constata ca **S.C. "A" S.R.L.** Cluj-Napoca nu avea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata inregistrata in facturile fiscale emise de catre S.C. "L" S.R.L., in perioada01.2007-10.2007.

De mentionat este faptul ca pentru facturile emise cu T.V.A. de catre S.C. "L" S.R.L. in perioada01.2007-.....10.2007, sunt aplicabile prevederile Titlului VI, pct. 40 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, unde se precizeaza ca:

"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.** [...]. **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".

Avand in vedere faptul ca operatiunile prevazute la art. 141, alin. (2), lit. e) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal este scutita de taxa pe valoarea adaugata, precum si faptul ca beneficiarul unei astfel de operatiuni nu are dreptul de

deducere sau de rambursare dacat in cazul in care a fost depusa o notificare de solicitarea taxarii de catre prestator, S.C. "A" S.R.L. Cluj-Napoca era obligata sa solicite prestatorului sa faca dovada depunerii acestei notificari.

In cazul nedepunerii notificarii de catre prestator, beneficiarul S.C. "A" S.R.L. Cluj-Napoca trebuia sa solicite prestatorului stornarea facturilor cu taxa pe valoarea adaugata si emiterea unor facturi fara taxa pe valoarea adaugata.

Referitor la invocarea de catre petenta a faptului ca S.C. "L" S.R.L. a optat in mod tacit la pentru taxarea operatiunilor de inchiriere, se poate arata ca in baza prevederilor pct. 38, alin. (6) din H.G. nr. 44/2004 in vigoare la data de 01.01.2007, contribuabilii care au optat tacit pentru taxare inainte de data aderarii pentru inchirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile aveau obligatia de a depune notificarea la organele fiscale competente in termen de 90 zile de la data aderarii Romaniei la UE.

In consecinta, S.C. "A" S.R.L. Cluj-Napoca nu are dreptul de deducere pentru suma de 1.060 lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise cu T.V.A. pentru perioada 01.01.2007-31.10.2007 in care S.C. "L" S.R.L. nu optase pentru taxarea operatiunilor de inchiriere a unor bunuri imobile, fapt pentru care contestatia formulata de catre petenta urmeaza a se respinge ca neantemeiata pentru acest caput de cerere.

4). Cu privire la suma de "y" lei

In baza contractului de inchiriere incheiat la data de ...04.2007, S.C. "x" S.R.L. Zalau in calitate de locatar emite in perioada mai-decembrie 2007 catre S.C. "A" S.R.L. Cluj-Napoca (locatar) un numar de 10 facturi fiscale cu T.V.A. (anexa nr.3 la Raport de inspectie fiscala), reprezentand contravaloarea chiriei aferenta spatiilor inchiriate pentru perioada supusa inspectiei fiscale, agentul economic procedand la deducerea taxei pe valoarea adaugata inscrise in aceste documente fiscale in suma totala de "y" lei.

Pentru ca S.C. "A" S.R.L. sa poata exercita dreptul de deducere a T.V.A. aferenta inchirierii imobilului situat in mun. Cluj-Napoca, P-ta C, nr. z, bl. a, furnizorul serviciilor, respectiv S.C. "x" S.R.L. avea obligatia sa opteze pentru taxarea operatiunii de inchiriere a imobilului mentionat mai sus, in conformitate cu prevederile art. 141, alin. (3) din Legea nr. 571/22.12.2003 cu modificarile ulterioare, optiune care se exercita prin depunerea unei notificari la organele fiscale competente.

Din notificarea depusa de S.C. "x" S.R.L. la A.F.P. a mun. Zalau sub nr. - /...11.2008 rezulta ca unitatea a optat pentru taxarea operatiunii de inchiriere de la data de 01.01.2008 (anexa nr. 9 la raport), astfel incat pentru perioada mai-decembrie 2007 in care au fost emise facturile care fac obiectul prezentei analize nu exista optiunea pentru taxarea unor astfel de operatiuni.

Organele de inspectie fiscala considerand ca optiunea de taxare exprimata de catre locatar prin notificarea mentionata mai sus produce efecte doar dupa data de 01.01.2008, retine ca pentru perioada05.2007-....12.2007 agentul economic nu poate face dovada privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere de bunuri imobile derulate in perioada verificata si prin urmare aceste operatiuni economice sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, iar pe cale de consecinta S.C. "A" S.R.L. Cluj-Napoca nu avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de "y" lei inscrise in cele 10 facturi fiscale emise de catre locatar in perioada mentionata.

In drept, spetei supuse analizei ii sunt aplicabile prevederile art. 141, alin. (2), lit. e) si alin. (3), Cap. 9 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevederi legale care referitor la operatiuni scutite, arata ca:

"Art. 141 Scutiri pentru operatiunile din interiorul tarii

[...] (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa::

[...] e) 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. inchirierea de spatii sau locatii pentru parcare a autovehiculelor;

3. inchirierea utilajelor si a masinilor fixate in bunurile imobile;

4. inchirierea seifurilor,

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

Totodata, prevederile pct. 38, alin. (1) si (3) din Norme metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, aplicabile in perioada 01.01.2007-31.12.2007, stipuleaza:

"(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) [...].

(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 inregistrata in notificare.** [...]"

Deoarece din continutul documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca petenta nu poate face dovada ca locatorul spatiului care face obiectul operatiunilor de inchiriere a depus la organul fiscal teritorial o notificare privind optiunea taxarii acestor operatiuni pentru perioada supusa verificarii, se constata ca **S.C. "A" S.R.L.** Cluj-Napoca nu avea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata inregistrata in facturile fiscale emise de catre S.C. "x" S.R.L., pentru perioada mai-decembrie 2007.

Totodata facem mentiunea ca pentru facturile emise cu T.V.A. de catre S.C. "x" S.R.L., sunt aplicabile prevederile Titlului VI, pct. 40 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, unde se precizeaza ca:

"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. [...]. 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".

Prin urmare, avand in vedere faptul ca operatiunile prevazute la art. 141, alin. (2), lit. e) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, precum si faptul ca beneficiarul unei astfel de operatiuni nu are dreptul de deducere sau de rambursare dacat in cazul in care ar fi fost depusa o notificare de solicitare a taxarii de catre prestator, S.C. "A" S.R.L. Cluj-Napoca era obligata sa solicite prestatorului sa faca dovada depunerii acestei notificari.

In situatia in care prestatorul serviciilor de inchiriere nu a depus o notificare pentru taxarea acestor operatiuni economice, beneficiarul S.C. "A" S.R.L. Cluj-Napoca

trebuia sa solicite prestatorului stornarea facturilor cu taxa pe valoarea adaugata si emiterea unor facturi fara taxa pe valoarea adaugata.

In baza considerentelor prezentate se constata ca S.C. "A" S.R.L. Cluj-Napoca nu are dreptul de deducere pentru suma de "y" lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise cu T.V.A. pentru perioada mai-decembrie 2007, in care S.C. "x" S.R.L. nu optase pentru taxarea operatiunilor de inchiriere a unor bunuri imobile, fapt pentru care contestatia formulata de catre petenta urmeaza a se respinge ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

III.c Referitor la suma de "y" lei, reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata contestate, se retine ca aceste obligatii suplimentare datorate bugetului de stat au fost stabilite in sarcina agentului economic pentru perioada ianuarie 2005-martie 2009 (anexa nr. 1 la prezenta).

In ceea ce priveste majorarile de intarziere in suma de "y" lei, se constata ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina petentei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul suplimentar stabilit prin decizia de impunere atacata la sursa taxa pe valoarea adaugata contestat de petenta in suma de "y" lei si care in urma solutionarii contestatiei este retinut ca datorat de catre petenta.

In drept, la stabilirea obligatiei de plata in suma de "y" lei retinuta ca datorata de catre agentul economic bugetului de stat si care reprezinta majorari de intarziere aferente debitului retinut ca datorat, s-a avut in vedere prevederile art. 114 alin. (1), art. 115 alin. (1), (2) si (5) din Ordonanta Guvernului nr. 92/23.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (cu modificarile si completarile ulterioare) si principiul de drept "**accessorium sequitur principale**".

Prevederile legale, mentionate mai sus, precizeaza ca:

"CAP. 3 Dobanzi si penalitati de intarziere

ART. 114 Dispozitii generale privind dobanzi si penalitati de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere[...]".

ART. 115 Dobanzi

(1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv ;

(2) Prin exceptie de la prevederile alin. (1), se datorează dobanzi dupa cum urmeaza:

a) pentru diferentele de impozite, taxe, contributii, precum si cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei impozitului, taxei sau contributiei, pentru care s-a stabilit diferenta, pana la data stingerii acesteia inclusiv; [...];

(5) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

De mentionat este faptul ca incepand cu data de 01.07.2007 prevederile legale citate mai sus se regasesc la art. 119 si art. 120 din acelasi act normativ, prevederi care in esenta stipuleaza aceleasi aspecte, cu mentiunea ca notiunile de "dobânzi si/sau penalitati de intarziere" se inlocuiesc cu notiunea de "majorari de intarziere"..

Din continutul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca agentii economici datoreaza bugetului de stat majorari de intarziere "**pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata**", obligatii de plata accesorii care se calculeaza pentru perioada cuprinsa intre termenul de scadenta si data stingerii sumei datorate.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus, se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului accesoriile aferente obligatiilor fiscale in suma de "y" lei, astfel incat contestatia formulata de agentul economic referitoare la acest capat de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de "y" lei reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. "A" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, C.U.I. 13.221.313, pentru suma totala de "y" lei, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....07.2009, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare ("y" lei) si majorarile de intarziere aferente ("y" lei).

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR COORDONATOR