

DECIZIA nr. 402 din 05.06.2015 privind solutionarea contestatiei
formulata de **ABC SRL**, cu sediul în, sector x, București,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. de catre Administratia Sector x a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de ABC SRL, înregistrată în copie la organul fiscal teritorial sub nr. și redepusă în original sub nr.

Obiectul contestatiei îl constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-SX YYYY/zzzz, emisa in baza raportului de inspectie nr. F-SX rif/zzzz prin s-au stabilit in sarcina societatii obligații fiscale suplimentare în sumă de **TSC lei**, din care:

- D lei diferență suplimentară de TVA;
- ACC lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA.

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, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector x a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL, pentru perioada 01.12.2008-31.12.2013, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depus pentru această perioadă.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX rif/zzzz, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-SX YYYY/zzzz, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de ACC lei.

II. Prin contestatia formulata ABC SRL solicita anulara deciziei de impunere nr. F-SX YYYY/zzzz sustinand urmatoarele:

Inspectorii fiscali au considerat în mod nejustificat și în contradicție cu prevederile contractului de închiriere că garanțiile facturate au fost ulterior executate

deoarece chiriașul SCR SA și-a îndeplinit obligațiile contractuale, nefiind necesară executarea garanției, iar proprietarul nu i-a trimis nicio informare și fără de care nu putea executa garanția.

Nu este justificată nici tratarea garanțiilor încasate ca fiind avansuri pentru chirii și tarife de servicii aferente din următoarele motive:

- contractul de închiriere nu prevede că garanția are un caracter intangibil, iar aspectul că virarea garanției s-a efectuat în contul curent din care s-au făcut plăți este nerelevant;

- prevederile legale invocate, în speță regimul juridic al garanțiilor reale mobiliare reglementat prin titlul VI din Legea nr. 99/1999 nu mai erau în vigoare, fiind abrogate începând cu 01.10.2011 prin Legea nr. 71/2011;

- garanțiile încasate sunt înregistrate în subconturi analitice distincte ale contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate", iar societatea are încă evidențiată datoria către chiriaș, fiind confirmată cu ocazia inventarierii anuale;

- și garanția facturată la contractul de uz temporar din 15.12.2011 în sumă de G2 lei, care nu a fost restituită, deși contractul și-a încetat valabilitatea, este în continuare în contul de datorii al societății și urmează a fi restituită;

- în toată perioada analizată societatea a avut în orice moment suficient numerar disponibil pentru acoperirea garanției de GT lei, banii fiind disponibili în contul de euro al societății;

- în mod nejustificat inspectorii fiscali impun societății să blocheze fix sumele încasate, fără a ține seama de prevederile contractului și de natura economică a noțiunii de garanție.

În plus, în raportul de inspecție fiscală sunt menționate prevederile contractuale cu privire la reducerile de chirie acordate, deși acestea nu au legătură cu reîncadrarea garanțiilor ca avansuri pentru chirii, după cum recunosc și inspectorii fiscali.

Societatea susține că a aplicat tratamentul corect din punct de vedere al TVA pentru garanțiile încasate, așa cum reiese și din opinia Ministerului Finanțelor Publice prin direcția de specialitate.

În susținerea contestației societatea a anexat contractul de închiriere și actele adiționale la contract, contractul de uz temporar, balanța de verificare la 31.12.2013, fișele conturilor de trezorerie din perioada 2012-2013 și extrasele bancare din 23.08.2013.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

3.1. Referitor la TVA în sumă de D lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au procedat corect la colectarea TVA aferenta sumelor incasate de societate de la un chirias, in conditiile in care acestea nu s-au constituit sub forma unui depozit in numerar la

termen așa cum era prevăzut în contractul de închiriere, ci au fost utilizate de societate în activitatea curentă proprie, având natura unor sume încasate în avans.

În fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. F-SX rif/zzzz ABC SRL a emis facturi fără TVA către chiriașul SCR pentru contravaloarea garanțiilor facturate în baza contractului de închiriere nr. CTR1/22.12.2011, a actelor adiționale nr. 1/22.12.2012 și nr. 2/06.08.2012 și a contractului de uz temporar din 15.12.2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit contractului de închiriere, garanția va fi constituită de către chiriaș în favoarea proprietarului "sub forma unui depozit în numerar ce urmează a fi plătit de către chiriaș direct în contul de garanție relevant al închirierii indicat de către proprietar" la nivelul unei valori garantate reprezentând chiria pe 3 luni, tarifele serviciilor aferente și TVA-ul aplicabil. Executarea garanției are loc doar în cazul în care chiriașul nu îndeplinește obligațiile care îi revin de a efectua la termen și în mod corespunzător orice plăți în baza sau în legătură cu contractul.

Conform extraselor de cont prezentate în perioada verificată a rezultat că garanțiile facturate au fost virate în contul din care s-au efectuat plățile obișnuite și au fost ulterior executate în totalitate din conturile în care au fost virate aceste sume, fără ca societatea să pună la dispoziție documente din care să reiasă vreo cauză care s-o îndreptățească să execute garanția.

Ținând cont că garanțiile au fost utilizate integral, nerespectând definiția garanției agreeate de părți, respectiv natura de depozit bănesc, în temeiul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au tratat garanțiile utilizate ca avansuri pentru chirii și tarife de servicii aferente.

În privința garanției în sumă de G2 lei aferentă contractului de uz temporar din 15.12.2011, organele de inspecție fiscală precizează că acest contract și-a încetat valabilitatea, iar garanția trebuia restituită în termen de maxim 5 zile de la încetare. Deoarece garanția nu a fost restituită s-a concluzionat că această sumă reprezintă de fapt o plată a chiriei pentru depozitarea de materiale și echipamente pentru cele 7 zile până la data semnării contractului de închiriere nr. CTR1/22.12.2011.

De asemenea, în contractul de închiriere s-a prevăzut o reducere a chiriei în favoarea chiriașului pe primele 3 sau 4 luni o chirie fixă de W euro pe lună, astfel că sumele facturate drept garanții nu îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate garanții, ele reprezentând în fapt avansuri chirie pentru primele 4 luni, reducerea specificată în contract nefiind aplicată.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de D lei aferentă sumelor facturate și încasate cu titlu de garanții în quantum total de GT lei.

În drept, conform art. 11, art. 126 și art. 134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau **pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.** [...]"

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei **sunt operațiuni impozabile** în România cele care **îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) **operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;**

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)".

"Art. 134². - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), **exigibilitatea taxei intervine:**

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) **la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.** Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora; [...]"

Cu privire la operațiunile cuprinse în sfera de aplicare a TVA, pct. 2 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"2. (1) (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una dintre condițiile prevăzute la lit. a) - d) nu este îndeplinită.

(2) În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, **o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută.** O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț".

În speță, se reține faptul că societatea contestatoare ABC SRL a încheiat cu clientul SCR SA contractul de închiriere nr. CTR1/22.12.2011 prin care părțile au convenit la art. 8.1, în scopul îndeplinirii de către chiriaș a tuturor obligațiilor asumate prin contract, constituirea unei garanții în favoarea proprietarului **sub forma unui depozit în numerar** ce urmează a fi plătit de către chiriaș direct în contul de garanție relevant al închirierii indicat de către proprietar.

Garanția a fost facturată fără TVA cu facturile nr. F1/22.12.2011 (GX1 lei), nr. F2/25.09.2012 (GX2 lei) și nr. F3/08.06.2012 (GX3 lei) și încasată în contul bancar curent al societății contestatoare, care le-a utilizat pentru propriile plăți curente.

Conform contractului, în cazul nerespectării obligațiilor de către chiriaș, proprietarul poate utiliza sumele necesare din depozitul în numerar. Totodată, art. 8.3 din contract stipulează obligația chiriașului de a reînnoi depozitul în numerar în termen de cel puțin cinci (5) luni înainte de data de expirarea a acestuia și de a preda proprietarului copia originală a dovezii de reînnoire sau de înlocuire a garanției. Garanția reînnoită sau înlocuită va fi emisă în beneficiul proprietarului pe o perioadă similară sau pe o perioadă diferită, astfel cum ar putea fi impusă în baza contractului.

Astfel, din conținutul clauzelor contractuale reiese că garanția în discuție trebuia constituită, chiar dacă în contul indicat de proprietar, sub forma unui **depozit în numerar la termen**, dovadă fiind clauza "reînnoirii" depozitului cu cel puțin 5 luni înainte de data de expirare a acestuia, ceea ce denotă faptul că sumele încasate cu titlu de garanție trebuiau "blocate" în sensul că nu puteau fi utilizate decât pentru cauzele pentru care garanția a fost constituită. Din acest punct de vedere apar ca neîntemeiate susținerile societății contestatoare referitoare la lipsa caracterului "intangibil" al garanției și neluarea în considerare a prevederilor contractuale de către organele de inspecție fiscală în condițiile în care, din înțelesul sistematic al clauzelor, rezultă că garanția s-a constituit sub formă de "depozit cu dată de expirare".

Totodată, se reține că pentru aplicarea legii fiscale, organele fiscale nu sunt ținute în mod esențial de forma juridică a contractelor, ci de conținutul economic al operațiunilor, așa cum rezultă el din ansamblul elementelor faptice relevate cu ocazia inspecției. Or, din verificarea efectuată a rezultat că sumele încasate cu titlu de garanție au fost utilizate de societatea contestatoare nu pentru scopul în care au fost încasate, ci în scopul desfășurării activității curente proprii, căpătând astfel natura unor avansuri încasate pentru prestațiile de închiriere furnizate în cadrul propriei activități economice.

Existența unor disponibilități bănești în alte conturi, suficiente pentru acoperirea garanției nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că părțile însăși au convenit virarea garanțiilor într-un anume cont "**relevant**" în care urma să se constituie depozitul bănesc și, la expirarea căruia trebuia efectuată reînnoirea, astfel că numai soldul acestui cont prezintă relevanță în ceea ce privește utilizarea sumelor încasate cu titlu de garanții.

Faptul că sumele au fost înregistrate din punct de vedere contabil în contul 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" nu afectează cu nimic situația utilizării sumelor încasate ca avansuri, în condițiile în care exigibilitatea TVA (adică obligația colectării TVA) intervine chiar și cazul încasării unor sume înainte de livrarea bunurilor ori prestarea serviciilor, furnizorul rămânând obligat față de client în ceea ce privește livrarea de bunuri ori prestarea de servicii în contul sumelor încasate. De asemenea, nu poate fi reținută nici afirmația contestatoarei precum că sumele în cauză sunt confirmate ca datorii către chiriaș cu ocazia inventarierii anuale, societatea **neanexând în susținere niciun extras de cont eliberat de chiriașul SCR SA din care să reiasă natura sumelor**, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora **"Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se intemeiaza"**.

În sfârșit, în aprecierea sumelor încasate ca avansuri în contul prestațiilor viitoare (chirii și servicii aferente) determinantă este analiza comportamentului societății contestatoare în privința garanției încasate cu factura nr. F4/22.12.2011 în valoare de G2 lei fără TVA în baza contractului de uz temporar încheiat la data de 15.12.2011. Suma de G2 lei a fost facturată de societatea contestatoare cu titlu de garanție în data de 22.12.2011, deși în această dată a intrat în vigoare contractul de închiriere nr. CTR1/22.12.2011, contractul de uz temporar expirând, pentru noul contract societatea facturând și încasând cu titlu de garanții alte sume. Nerestituirea către chiriaș a sumei încasate cu titlu de garanție în termen de 5 zile de la expirarea contractului de uz temporar, respectiv din data de 22.12.2011, coroborat cu faptul că pentru cele 7 zile de ocupare temporară a spațiului societatea nu a făcut dovada facturării prestațiilor furnizate au condus organele de inspecție fiscală la concluzia că suma de G2 lei, deși încasată cu titlu de garanție, reprezintă de fapt contravaloarea chiriei plătite de chiriaș pentru depozitarea temporară de materiale și echipamente în depozitul deținut de societatea contestatoare.

Referitor la invocarea eronată de către organele de inspecție fiscală a prevederilor titlului VI din Legea nr. 99/1999, abrogate la data derulării operațiunilor prin Legea nr. 71/2011, se reține că aceasta nu influențează cu nimic tratamentul fiscal rezultat în urma inspecției fiscale; în plus, prevederile referitoare la regimul juridic al garanțiilor reale mobiliare au fost preluate în noul Cod civil, astfel că motivațiile organelor fiscale își păstrează valabilitatea, chiar dacă nu în temeiul actului normativ invocat.

În raport de cele arătate anterior, se reține că ABC SRL nu a prezentat argumente și dovezi obiective de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală privind infirmarea caracterului de garanții a sumelor încasate și tratarea lor ca avansuri chirii și tarife servicii aferente, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de ACC lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara stabilita prin decizia de impunere contestata.

În fapt, pentru debitul reprezentând diferența suplimentară de TVA în sumă de D lei stabilit prin decizia de impunere nr. F-SX YYY/zzzz organele de inspecție fiscală au calculat și accesoriile aferente în sumă ACC lei reprezentând dobânzi de întârziere în sumă de ACC1 lei și penalități de întârziere în sumă de ACC2 lei.

In drept, potrivit art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (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. 120. - (1) Dobanzile 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, dobanzile se datoreaza **incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii** acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. – (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este **de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere**.

(3) **Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor**".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora ABC SRL L datoreaza diferenta suplimentara de TVA, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 126 alin. (1) lit. a) și art. 134² alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 2 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 206 alin. (1)

lit. d) și art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-SX YYY/zzzz, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX rif/zzzz de catre Administrația Sector x a Finanțelor Publice prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă de TSC lei reprezentând diferența suplimentară de TVA și accesorii aferente.

Prezenta decizie este definitiva în sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.