

DECIZIA nr. 48/2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
X, cu sediul in x,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.x

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresele nr. X de catre Administratia Finantelor Publice sector 1 cu privire la contestatia formulata de **X**, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x, completata prin adresa nr. x.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. Xsi comunicata sub semnatura in data de 17.08.2011, prin care s-a stabilit o diferenta de taxa pe valoarea adaugata de plata in suma totala de x lei.

Societatea contesta taxa pe valoarea adaugata in suma de **x lei**.

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 a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

I. Prin contestatia formulata **X** solicita anularea in parte a deciziei de impunere, invocand urmatoarele:

1. Referitor la TVA colectata in suma de x lei, X sustine nelegalitatea colectarii taxei pentru perioadele de gratie acordate chiriasilor :

a. Organele de inspectie fiscala au considerat eronat ca sunt aplicabile prevederile art. 129 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal.

Facilitatea de a achita chiria incepand cu o data ulterioara este acordata fie la inceputul desfasurarii contractului de inchiriere, fie pe parcursul desfasurarii acestuia, in scopuri comerciale de a spori activitatea in cadrul Centrului Comercial, respectiv asigurarea unui grad optim de ocupare al spatiilor comerciale pentru functionarea Galeriei Buzau pe termen scut si mediu. Pe termen lung, se urmareste sa se asigure contractarea unor suprafete de inchiriat mai mari, incheierea de contracte pe o durata mai lunga, modificarea tarifelor pentru serviciile sale de la clientii carora le aplica aceasta politica de promovare.

Urmare aplicarii politicicii de marketing in vederea acordarii perioadelor de gratie de la plata chiriei in mod extins in anii 2009 – 2010, contestatara a atins un grad de ocupare de 82% in luna iulie 2011, data pana la care s-au solicitat informatii

de catre inspectia fiscala cu privire la evolutia contractelor de inchiriere incheiate de societate pentru spatiile inchiriate in cadrul Galeriei Buzau.

In speta sunt aplicabile prevederile art. 129 alin. (5) lit. b) si art. 145 alin. (3) din Codul fiscal, respectiv pct. 6 alin. (13) din Normele metodologice, operatiunea neputand fi asimilata unei gratuitati care ar putea genera o prestare de servicii efectuata cu plata.

In acest sens este si punctul de vedere al Directiei de Legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP.

b. Analiza evolutiei contractelor de inchiriere incheiate de societate pentru spatiile comerciale realizata de echipa de inspectie fiscala nu ia in considerare toate actiunile derulate in perioada supusa investigatiei, incalcand dispozitiile art. 49 alin. 2 si art. 64 din Codul de procedura fiscala, republicat.

Societatea a negociat si incheiat anumite contracte de inchiriere in perioada 2007 – 2008, avand negociate tarife pentru serviciile ce urmau sa fie realizate de X care, in perioada 2009 – 2010, nu mai reflectau in mod correct oferta de servicii de pe piata imobiliara in plina recesiune economica.

Odata cu primele semne de redresare economica a pietei, X a reluat cresterea progresiva a chiriilor lunare, asa cum este si cazul contractului cu x (incepand cu luna aprilie 2011, nivelul chiriei si suprafata inchiriate au crescut).

In ciuda faptului ca s-au inregistrat rezilieri ale contractelor de chirie cu anumiți chiriasi, chiar si urmare primirii perioadelor de gratie de la plata chiriei, contestatara a depus eforturile necesare pentru a se asigura ca spatiul respectiv va fi ocupat de un nou chiriias.

Asa cum reiese din raportul de activitate al centrului comercial, la jumatatea anului 2011 s-au inregistrat cresteri atat in numarul vizitatorilor care frecventeaza centrul comercial, precum si o crestere a numarului de chiriasi.

c. Este eronat modul de redare al constatarilor organelor de inspectie fiscala cu privire la neadmiterea aplicarii tratamentului TVA fata de cele prezentate de societate in Nota explicativa nr. x.

d. Sunt injuste constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la neprezentarea justificării condițiilor în care se acorda gratuitatile de la plata chiriei.

Societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala Politica de marketing care prezinta in detaliu modul de acordare a gratuitatilor.

Modul de recuperare a chiriei pentru perioadele de gratie nu este un aspect care sa fie adus la cunostinta clientului, acesta tinand strict de politica interna a societatii.

2. Referitor la nelegalitatea neadmiterii la deducere a TVA in suma de x lei aferenta facturilor emise de XSRL:

In mod eronat organele de inspectie fiscala au stabilit ca sumele achitate catre X reprezinta contrapartida unor operatiuni impozabile realizate in beneficiul lui X.

X face parte din categoria clientilor semnificativi din cadrul centrului comercial, motiv pentru care s-a incercat mentinerea acestei societati in cadrul galeriei.

Simpla prezenta a societatii respective reprezinta un aspect important in dezvoltarea notorietatii si popularitatii centrului in randul potentialilor vizitatori.

Deși X și-a exprimat intenția de a rezilia contractul de închiriere, deoarece înregistrează pierderi semnificative, X a întreprins toate diligentele în vederea prelungirii perioadei de colaborare dintre părți.

În noiembrie 2010 părțile au încheiat un act adițional în care se menționează că sumele de bani acordate de societate reprezintă contravaloarea serviciului prestat de X pentru tolerarea situației înregistrate în cadrul centrului comercial și de a continua colaborarea cu societatea chiar dacă înregistrează pierderi semnificative în activitatea sa economică. Tot în luna noiembrie 2010, X a stornat facturile și le-a remis în conformitate cu prevederile noului act adițional încheiat între părți.

Operațiunea reprezintă o prestare de servicii ce intră sub incidența prevederilor art. 129 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal.

3. Referitor la nelegalitatea neadmiterii la deducere a TVA în suma de x lei aferenta lucrarilor de amenajare :

a. Societatea nu a încălcat prevederile art. 145 alin. 2 lit a din Codul fiscal.

Chiriasii contractează lucrarile de amenajare în nume propriu și refacturează valoarea acestora către X, potrivit prevederilor contractuale. De asemenea, aceștia au obligația să consemneze lucrarile efectuate în facturi întocmite către X, pentru sumele agreeate, stipulate în contract și acordate pentru aceste scopuri.

b. Este eronată constatarea potrivit căreia contestatara a încălcat prevederile legislației contabile, respectiv nu a efectuat recepția bunurilor și nu a procedat la întocmirea de NIR la momentul achiziționării.

Conform deciziei nr. 5/2004, prevederile OMFP nr. 3512/2008 și Legii nr. 82/1991 nu condiționează modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA.

Este relevantă doar îndeplinirea condițiilor prevăzute la art. 145 și art. 146 din Codul fiscal.

În măsura în care societatea nu a respectat prevederile Legii contabilității, poate fi cel mult sancționată contravențional pentru această faptă, însă nu se poate considera că TVA aferenta lucrarilor de amenajare în spațiile închiriate în regim de taxare este nedeductibilă pe aceste motive.

De asemenea, societatea deține facturi fiscale emise în conformitate cu prevederile art. 155 alin. 5 din Codul fiscal.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației.

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, AFP Sector 1 a emis decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA de x lei, din totalul obligațiilor de plată stabilite în sarcina sa, societatea contestând numai taxa pe valoarea adăugată în suma de **x lei**.

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

X este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. x, deține codul unic de înregistrare nr. RO x.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanelor Publice sector 1 au efectuat inspecția fiscală parțială la **X**, în vederea efectuării controlului anticipat al decontului de TVA cu sold negativ cu opțiune de rambursare aferent lunii februarie 2010 și controlului ulterior al TVA pentru lunile martie 2010 - iunie 2010, control finalizat prin emiterea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X pentru perioada 01.11.2009 – 30.06.2010 cu următoarele rezultate:

1. - TVA suplimentară de plată: x lei;
2. - TVA suplimentară de plată (TVA respinsă la rambursare): x lei.

Din constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. x rezultă că diferențele stabilite în suma totală de x lei provin din:

- x lei - TVA nedeductibilă aferentă facilităților acordate unor chiriași sub forma unei contribuții în lichiditate ;
- x lei - TVA nedeductibilă aferentă lucrărilor de amenajare cf. contract închiriere încheiat cu x ;
- x lei - TVA nedeductibilă aferentă achiziției de diverse materiale și mobilier;
- x - TVA colectată suplimentar pentru serviciile prestate cu titlu gratuit în favoarea chiriașilor (cf. contracte închiriere încheiate cu x);
- x lei - TVA colectată stornată eronat pentru facturi de chirie.

Din totalul diferențelor stabilite de organele de inspecție fiscală contestată precizează că nu contestă diferența de x.

3.1. Referitor la TVA colectată în suma de x:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au colectat corect TVA pentru punerea la dispoziția clienților cu titlu gratuit a spațiilor închiriate, în condițiile în care nu au analizat decât pentru o parte dintre contractele de închiriere dacă sunt îndeplinite condițiile pentru ca o asemenea prestare de serviciu să poată fi considerată ca fiind acordată în scopul stimulării vânzărilor.

In fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanelor Publice sector 1 au constatat că **X** a pus la dispoziția unor societăți comerciale chiriașe, cu titlu gratuit, spații comerciale din cadrul Centrului Comercial "x" care fac obiectul contractelor de închiriere. Din aceste contracte și acte adiționale nu rezultă în ce condiții se acordă reducerile pentru serviciile prestate, fără să se menționeze

cuantumul chiriei si modul in care aceasta va fi recuperata din chiriile lunilor viitoare, de dupa acordarea perioadei de folosinta gratuita.

In consecinta, in temeiul art. 126 alin. (1) si art. 129 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii suma de x reprezentand TVA colectata suplimentar pentru serviciile prestate cu titlu gratuit in favoarea chirasilor.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca punerea temporara la dispozitie in mod gratuit a spatiilor catre chiriasi este realizata in scopul desfasurarii propriei activitati economice si nu reprezinta o prestare de servicii asimilata prestarilor cu plata, fiind incidente prevederile art. 129 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal si invoca punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice exprimat prin adresa nr x.

In drept, potrivit art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 129. - (4) **Sunt asimilate prestari de servicii efectuate cu plata urmatoarele:**

a) utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, in scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica sau pentru a fi puse la dispozitie, in vederea utilizarii in mod gratuit, altor persoane, daca taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;

b) **serviciile care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, prestate in mod gratuit** pentru uzul personal al angajatilor sai sau pentru uzul altor persoane.

(5) **Nu constituie prestare de servicii efectuata cu plata:**

a) utilizarea bunurilor rezultate din activitatea economica a persoanei impozabile, ca parte a unei prestari de servicii efectuata in mod gratuit, in cadrul actiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, precum si pentru alte destinatii prevazute de lege, in conditiile stabilite prin norme;

b) **serviciile care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, prestate in mod gratuit in scop de reclama sau in scopul stimularii vanzarilor;**

c) servicii prestate in mod gratuit in cadrul perioadei de garantie de catre persoana care a efectuat initial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii".

In ceea ce priveste incadrarea prestarilor de servicii in operatiuni impozabile, relevante sunt si prevederile pct. 6 si pct. 7 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"6. (13) In sensul art. 128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal, se cuprind in categoria bunurilor **acordate in mod gratuit in scopul stimularii vanzarilor:**

a) pe langa bunurile oferite in mod gratuit ca mostre in cadrul campaniilor promotionale, pentru incercarea produselor sau pentru demonstratii la punctele de vanzare, si orice alte bunuri care sunt destinate pentru reclama si publicitate;

b) in alte cazuri decat cele prevazute la lit. a), bunurile care sunt produse de persoana impozabila **in vederea vanzarii sau sunt comercializate in mod obisnuit de catre persoana impozabila, acordate in mod gratuit clientului, numai in masura in care sunt bunuri de acelasi fel ca si cele care sunt sau au fost livrate clientului.** Atunci cand bunurile acordate gratuit in vederea stimulării vanzarilor nu sunt produse de persoana impozabila si/sau nu sunt bunuri comercializate in mod obisnuit de persoana impozabila, acordarea gratuita a acestora nu va fi considerata livrare de bunuri daca:

1. se poate face dovada obiectiva a faptului ca acestea pot fi utilizate de catre client in legatura cu bunurile/serviciile pe care le-a achizitionat de la respectiva persoana impozabila; sau

2. bunurile/serviciile sunt furnizate catre consumatorul final si valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mica decat valoarea bunurilor/serviciilor furnizate clientului.

7. (7) Prevederile pct. 6 alin. (13)-(15) se aplica corespunzator si pentru operatiunile prevazute la art. 129 alin. (5) lit. a) si b) din Codul fiscal".

Din cele prezentate rezulta ca serviciile prestate in mod gratuit pentru uzul altor persoane sunt asimilate prestarilor de servicii cu plata, cu exceptia serviciilor prestate in mod gratuit clientilor in scopul stimulării vanzarilor.

De asemenea, conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 94. - (2) 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; [...]"**.

Potrivit 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 conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Reiese ca, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite 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.

A. Referitor la TVA in suma totala de x lei:

Cu privire la aceste contracte de inchiriere, organele de inspectie fiscala au stabilit ca prin punerea la dispozitia clientilor cu titlu gratuit a spatiilor inchiriate, pe diverse perioade de timp, **X** a realizat o prestare de serviciu asimilata prestarilor cu plata si au colectat taxa aferenta, **fara sa procedeze la o analiza temeinica pentru fiecare dintre contracte a situatiei de fapt existente la societatea verificata.**

Se retine ca, desi in timpul inspectiei fiscale, societatea a invocat faptul ca gratuitatile au fost acordate clientilor in baza prevederilor pct. 6 alin. (13) din Normele metodologice coroborate cu cele ale art. 129 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal, **prin raportul de inspectie fiscala nr. X organele de inspectie fiscala nu au analizat in niciun fel incidenta acestor prevederi legale**, inlaturandu-le pe motiv ca din aceste contracte si acte aditionale nu rezulta in ce conditii se acorda reducerile pentru serviciile prestate, fara sa se mentioneze cuantumul chiriei si modul in care aceasta va fi recuperata din chiriile lunilor viitoare, de dupa acordarea perioadei de folosinta gratuita.

Or, prevederile pct. 6 alin. (13) din Normele metodologice care vizeaza, intr-adevar, bunurile acordate in mod gratuit in scopul stimularii vanzarilor, *se aplica mutatis mutandis si prestarilor de servicii*, dupa cum reiese in mod expres din prevederile pct. 7 alin. (7) din aceleasi Norme metodologice.

Astfel, organele de inspectie fiscala nu au analizat daca punerea la dispozitia clientilor cu titlu gratuit a spatiilor inchiriate a fost realizata de contestatara in scopul stimularii vanzarilor, in fapt, in interesul sporirii volumului operatiunilor impozabile prezente si viitoare, in raport de prevederile contractelor incheiate cu fiecare client in parte.

Organele de inspectie fiscala au facut o analiza incompleta cu privire la acest capat de cerere, cuprinzand simple mentiuni referitoare la faptul ca unele contracte au fost reziliate inainte de termen (ex : x), ca, in cazul altora, desi au fost acordate reduceri si discounturi ale chiriei, nu s-au generat venituri mai mari, ca de la unii clienti s-au obtinut venituri din chirii, dar mai mici decat cele din contracte ; se retine ca nu a fost efectuata o analiza detaliata pentru fiecare caz in parte din care sa rezulte perioada de inchiriere contractata, suprafata inchiriată, nivelul chiriei si facturile de chirii emise, gradul de amenajare a spatiului la momentul predării lui către client, continutul clauzelor si actelor aditionale pentru fiecare contract, cand si in ce conditii s-au reziliat contractele pentru care s-au acordat gratuitati, daca exista clauze punitive in cazul in care clientii denunta unilateral inainte de expirarea duratei contractate, conditiile pietei la momentul initierii operatiunilor, precum si contextul economic la momentul acordării facilitatilor, etc.

De altfel, simpla mentiune din contracte in legatura cu acordarea perioadelor de gratuitate ("pentru scopurile comerciale ale proprietarului de a spori activitatea in cadrul centrului comercial") nu este suficienta pentru a trage concluzia ca gratuitatile au fost acordate sau nu in scopul stimulării vanzarilor, impunandu-se, asa cum am retinut anterior, analiza detaliata a tuturor conditiilor acordării acestor gratuitati,

pentru fiecare client si pentru fiecare contract in parte, si solicitarea de dovezi care sa demonstreze caracterul "stimulativ" al gratuitatilor.

De asemenea, *mentiunea din contracte* in sensul ca "chiriasul se obliga [...] pentru achitarea oricaror taxe, incluzand dar fara a se limita la TVA, sa despagubeasca pe proprietar si sa-l exonereze de raspundere in legatura cu *orice taxe care ar putea fi solicitate* proprietarului de catre orice autoritate [...]" *nu este definitorie pentru a stabili tratamentul fiscal al operatiunilor intrucat organele de inspectie fiscala sunt tinute substanta economica a tranzactiilor in determinarea obligatiilor fiscale si nu de continutul juridic al acestor tranzactii*, ca o expresie a principiului prevalentei economicului asupra juridicului consacrat legislativ de art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Avand in vedere cele anterior prezentate, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra legalitatii colectarii TVA in suma de x lei pentru serviciile prestate cu titlu gratuit in favoarea chiriasilor x, motiv pentru care urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza 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***".

Conform pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 "*decizia de desfiintare va fi pusa in executare in **termen de 30 de zile de la data comunicarii**, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia*, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de x 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 temeinica a facilitatilor acordate de X chiriasilor sai si a masurii in care aceste facilitati imbraca forma unor prestari de servicii acordate in scopul stimularii vanzarilor**.

La reverificare, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si precizarile Directiei de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice din adresa nr. x cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aferent facilitatilor oferite catre clientii care inchiriaza spatii in centre comerciale, precizari care se refera atat la perioada de pana la data de 31 decembrie 2010, cat si ulterior acestei date.

B. Referitor la TVA in suma totala de x :

Potrivit dispozitiilor art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 6 si pct. 7 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, rezulta ca serviciile prestate in mod gratuit pentru uzul altor persoane sunt asimilate prestarilor de servicii cu plata, cu exceptia serviciilor prestate in mod gratuit clientilor in scopul stimularii vanzarilor.

Or, contrar acestor prevederi legale, asa cum au retinut organele de inspectie fiscala :

- referitor la contractele de inchiriere incheiate cu x, societatea contestatara nu a obtinut deloc venituri din chirii, iar contractele au fost reziliate ;

- referitor la contractul de inchiriere incheiat cu SC XSRL, pe toate perioada derularii contractului de inchiriere, nu au fost facturate venituri reprezentand chirie, ci numai venituri reprezentand consum de energie electrica, venituri din taxa servicii si venituri din activitati diverse.

Trebuie subliniat ca prin contestatia formulata, in legatura cu contractele incheiate cu x, societatea nu a adus niciun argument concret, in contestatie fiind prezentate numai considerente de ordin general privind legalitatea colectarii TVA pentru perioadele de gratie acordate chiriasilor.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca scutirea de plata chiriei acordata celor trei societati mai sus mentionate reprezinta in fapt o prestare de servicii in mod gratuit pentru uzul altor persoane, fiind asimilata unei prestari de servicii efectuata cu plata, societatea avand obligatia colectarii TVA aferenta acestor operatiuni.

Drept pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X cu privire la TVA colectata in suma totala de x lei.

3.2. Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca un proprietar isi poate deduce TVA pentru sumele facturate de propriul chirias cu titlu de facilitate acordata chiriasului sub forma unei contributii in lichiditati, in conditiile in care proprietarul nu beneficiaza de o livrare de bunuri sau o prestare de servicii pentru care sa fie obligat la plata contraprestatiei.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru x lei reprezentand taxa facturata de SC X SRL cu facturile nr. x pentru sume de bani acordate de X cu titlu de "facilitate" si care nu reprezinta o livrare de bunuri sau prestare de servicii in favoarea societatii.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca prin actul aditional nr. x la contractul de inchiriere incheiat la data de 22.09.2008 intre X, in calitate de

proprietar si SC XSRL, in calitate de chirias, societatea contestatoare s-a obligat sa acorde o *facilitate chirasului sub forma unei contributii in lichiditati* in valoare de x euro plus TVA, care nu este purtatoare de dobanda si care poate fi rambursata conditionat de chirias, in functie de cifra de afaceri realizata.

Deoarece SC XSRL nu a prestat servicii catre X si nu se poate face o legatura intre suma de bani numita "facilitate" si servicii de promovare a imaginii centrului comercial ori cu asa-zisul angajament de a tolera o actiune sau o situatie, organele de inspectie fiscala au stabilit ca sumele facturate cu titlu de "contributie act aditional" nu reprezinta o operatiune impozabila si, in consecinta, nu exista nici taxa aferenta acesteia care sa poata fi dedusa conform legislatiei privind taxa pe valoarea adaugata.

Prin contestatia formulata X sustine ca in luna noiembrie 2010, a fost incheiat un act aditional prin care partile au convenit ca sumele sa reprezinte contravaloarea serviciului prestat de chirias, si anume acela de a tolera situatia inregistrata in cadrul centrului comercial si de a continua colaborarea cu societatea proprietara chiar daca inregistra pierderi semnificative in activitatea sa economica. Mai departe, contestatara recunoaste ca facturile pentru care organele de inspectie fiscala au refuzat dreptul de deducere au fost stornate de SC X SRL si ca aceasta a procedat la reemiterea lor conform actului aditional din noiembrie 2010.

In drept, potrivit art. 126, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 126. - (1) **Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:**

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)".

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...]"

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate in

beneficiul sau de catre o persoana impozabila, **sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155**".

Cu privire la operatiunile impozabile, Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevad urmatoarele:

"2. (1) In sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operatiunea nu este impozabila in Romania daca cel putin una dintre conditiile prevazute la lit. a)-d) nu este indeplinita.

(2) In sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii trebuie sa se efectueze cu plata. **Conditia referitoare la «plata» implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta.** O operatiune este impozabila in conditiile in care aceasta operatiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obtinuta, este aferenta avantajului primit, dupa cum urmeaza:

a) ***conditia referitoare la existenta unui avantaj pentru un client este indeplinita in cazul in care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajeaza sa furnizeze bunuri si/sau servicii determinabile persoanei*** ce efectueaza plata sau, in absenta platii, cand operatiunea a fost realizata pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Aceasta conditie este compatibila cu faptul ca serviciile au fost colective, nu au fost masurabile cu exactitate sau au facut parte dintr-o obligatie legala;

b) conditia existentei unei legaturi intre operatiune si contrapartida obtinuta este indeplinita chiar daca pretul nu reflecta valoarea normala a operatiunii, respectiv ia forma unor cotizatii, bunuri sau servicii, reduceri de pret, sau nu este platit direct de beneficiar, ci de un tert".

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta intrarilor (achizitiilor) in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul

aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să sustină intenția declarată a persoanei** în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

În sfârșit, principiul **prevalenței substăntei** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul operațiunii taxabile respective.

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

In raport de documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspectie fiscala si sustinerile societatii contestatoare, se retin urmatoarele:

X si-a dedus TVA in suma de x lei reprezentand taxa facturata de SC XSRL cu facturile nr. x, emise de acesta in calitate de furnizor/prestator pentru "contributie cf. act aditional nr. X la contract inchiriere - X Buzau" (rata 2 – x euro plus TVA, rata 3 – x euro plus TVA si rata 4 – x euro plus TVA).

Conform actului aditional nr. x la contractul de inchiriere suma facturata reprezinta "*o facilitate acordata (de proprietar) chiriasului sub forma unei **contributii in lichiditati** nepurtatoare de dobanda", ce va fi returnata de chirias numai daca sunt indeplinite anumite conditii (nivel cifra de afaceri inregistrata de chirias, nivel si perioada de rambursare etc.), in caz contrar partile convenind ca nu vor datora niciun fel de despagubiri una alteia.*

Dupa cum se explicita si la pct. 2 alin. (2) lit. a) – art. 126 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, o operatiune este impozabila in intelesul TVA numai daca exista un avantaj pentru client, conditie indeplinita in cazul in care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajeaza sa furnizeze bunuri si/sau servicii determinabile clientului respectiv.

Or, in speta, contestatara **X** (in calitate de client) **a efectuat plati catre chiriasul sau SC X SRL (in calitate de prestator), fara ca acesta sa-i furnizeze vreun bun ori un serviciu anume, nefiind indeplinita una din conditiile esentiale pentru ca operatiunea sa fie considerata impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata**, asa cum prevede in mod expres art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. Nefiind o operatiune ce intra in sfera operatiunilor impozabile, nu sunt indeplinite nici conditiile esentiale pentru exercitarea deductibilitatii, asa cum sunt ele reglementate la art. 145 si art. 146 din Codul fiscal, **contestatoarea nefacand dovada ca, in contrapartida "contributiei" obtinute, chiriasul s-a obligat sa-i furnizeze un anumit bun ori un anumit serviciu pe care sa-l utilizeze in folosul propriilor operatiuni taxabile.**

Dimpotriva, din documentele existente, reiese ca **X** este cea care i-a acordat propriului chirias (client) SC X SRL **o suma de bani ("contributie in lichiditati") cu titlu de "facilitate" si care imbraca, in fapt, forma unui veritabil "imprumut" nepurtator de dobanda si, in anumite conditii, chiar nerambursabil.**

Faptul ca SC XSRL are calitatea de chirias al contestatarii si ca facilitatea i-a fost acordata in baza contractului de inchiriere, in scopul comercial de a spori

activitatea centrului comercial, dupa cum s-a inserat la modul general prin contract, nu echivaleaza cu prestarea vreunui serviciu din partea chirasului-emitent al facturii, partile neconsemnand niciun angajament anume al chirasului pentru care proprietarul sa fie obligat la plata contraprestatiei.

De altfel, insasi contestatoarea **recunoaste ca sumele facturate de SC XSRL in baza actului aditional nr. x nu reprezinta o operatiune impozabila in intelesul TVA, de vreme ce invoca ca taxa ce face obiectul contestatiei a fost oricum stornata in luna noiembrie 2010.** Faptul ca partile au incheiat in luna noiembrie 2010 un alt act aditional, prin care au inteles sa recalifice continutul clauzelor contractuale si sa emita noi facturi cu TVA *nu prezinta nicio relevanta in solutionarea prezentei cauze intrucat perioada respectiva nu a facut obiectul inspectiei fiscale* al carei rezultate sunt consemnate in decizia de impunere contestata si orice analiza a sustinerilor societatii bazate pe acest act aditional ar insemna o antepunutare nepermisa din partea unui organ insarcinat cu solutionarea contestatiilor formulate de contribuabili pe cale administrativa.

In consecinta, nefacand dovada ca a beneficiat de un serviciu sau de un bun din partea SC XSRL in perioada supusa inspectiei fiscale, societatea contestatara nu are dreptul la deducerea TVA in suma de **x lei**, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.3. Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca societatea nu poate beneficia de deducerea TVA in suma de x lei din facturile emise de chirasii sai, in conditiile in care constatarile acestora sunt incomplete.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. Xrezulta ca in cadrul contractelor incheiate cu clientii pentru inchirierea de spatii comerciale, societatea a primit de la clienti facturi cu TVA pentru diverse materiale si mobilier, fara a prezenta NIR si care au fost inregistrate direct in cheltuieli (cont 628).

Intrucat au considerat ca bunurile achizitionate nu sunt in folosul operatiunilor taxabile, organele de control au stabilit ca s-au incalcat dispozitiile art. 145 alin. 2 lit a din Codul fiscal, astfel ca nu a fost admis la deducere TVA in suma de x lei.

In drept, potrivit art. 126, art. 134¹ alin. (1) si alin. (7), art. 134² alin. (1) si alin. (2), art. 145 alin. (1) si alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 126. - (1) **Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:**

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)".

"Art. 134¹. - (1) **Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.**

(7) **Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau, dupa caz, in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari.** Totusi, perioada de decontare nu poate depasi un an".

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

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

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

b) la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator. Fac exceptie de la aceste prevederi avansurile incasate pentru plata importurilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente importului, precum si orice avansuri incasate pentru operatiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezinta plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata inainte de data livrarii sau prestarii acestora; [...]"

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...]"

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, **sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155"**.

Totodata, in conformitate cu prevederile art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 129. - (1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128.

(2) Atunci cand o persoana impozabila care actioneaza in nume propriu, dar in contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se considera ca a primit si a prestat ea insasi serviciile respective".

Referitor la aplicabilitatea acestor prevederi legale in materie de TVA, Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevad urmatoarele:

"2. (1) In sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operatiunea nu este impozabila in Romania daca cel putin una dintre conditiile prevazute la lit. a)-d) nu este indeplinita.

(2) In sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii trebuie sa se efectueze cu plata. Conditia referitoare la «plata» implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta. O operatiune este impozabila in conditiile in care aceasta operatiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obtinuta, este aferenta avantajului primit, dupa cum urmeaza:

a) *conditia referitoare la existenta unui avantaj pentru un client este indeplinita in cazul in care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajeaza sa furnizeze bunuri si/sau servicii determinabile persoanei ce efectueaza plata sau, in absenta platii, cand operatiunea a fost realizata pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Aceasta conditie este compatibila cu faptul ca serviciile au fost colective, nu au fost masurabile cu exactitate sau au facut parte dintr-o obligatie legala;*

b) *conditia existentei unei legaturi intre operatiune si contrapartida obtinuta este indeplinita chiar daca pretul nu reflecta valoarea normala a operatiunii, respectiv ia forma unor cotizatii, bunuri sau servicii, reduceri de pret, sau nu este platit direct de beneficiar, ci de un tert".*

"7. (1) In sensul art. 129 alin. (1) din Codul fiscal, atunci cand nu exista un contract de comision sau intermediere intre parti si nu se refactureaza cheltuielile conform pct. 19 alin. (4), dar pentru aceeasi prestare de servicii intervin mai multe persoane impozabile care actioneaza in nume propriu, prin tranzactii succesive, se considera ca fiecare persoana a primit si a prestat in nume propriu serviciul respectiv. Fiecare tranzactie se considera o prestare separata si se impoziteaza distinct, chiar daca serviciul respectiv este prestat direct catre beneficiarul final.

(2) Normele metodologice prevazute la pct. 6 alin. (3) si (4) se aplica in mod corespunzator si pentru prestarile de servicii prevazute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal".

"19. (4) In cazul in care se refactureaza cheltuieli efectuate pentru alta persoana, respectiv atunci cand o persoana impozabila primeste o factura sau alt document pe numele sau pentru livrari de bunuri/prestari de servicii/importuri efectuate in beneficiul altei persoane si refactureaza contravaloarea respectivelor livrari/prestari/importuri, *se aplica structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) si (4) sau, dupa caz, ale pct. 7 alin. (2). Totusi, structura de comisionar nu se aplica in situatia in care se aplica prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refactureaza cheltuieli nu este obligata sa aiba inscrisa in obiectul de activitate realizarea livrarilor/prestarilor pe care le refactureaza. Spre deosebire de situatia*

prezentata la alin. (3), in cazul structurii de comisionar persoana impozabila are dreptul la deducerea taxei aferente achizitiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, in conditiile legii, si are obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile taxabile".

Asa cum a fost retinut si la pct. 3.2 al prezentei decizii, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: intrarile reprezinta achizitii de bunuri si servicii destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv si in folosul operatiunii taxabile respective.**

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, simpla prezentare a unor facturi neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

In raport de documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspectie fiscala si sustinerile societatii contestatare, referitor la TVA in suma totala de x se retin urmatoarele:

1. Referitor la TVA in suma de x

Organele de inspectie fiscala au retinut in cuprinsul raportului de inspectie fiscala ca suma de x lei rezulta din factura fiscala nr. x emisa de x si reprezinta refacturare confectionare terasa, iar suma de x lei rezulta din factura fiscala nr. x emisa de aceeaasi societate si reprezinta refacturare achizitionare mobilier (scaune, boluri salata, tacamuri si pahare).

De asemenea au subliniat ca in contractul de inchiriere incheiat intre parti se precizeaza ca **societatea contestatare va suporta costul lucrarilor de amenajare pentru spatiul inchiriat.**

In ceea ce priveste bunurile achizitionate, organele de control au constatat ca X nu le-a receptionat pe baza de NIR la momentul achizitionarii, incalcand dispozitiile Legii contabilitatii nr. 82/1991 si ale Ordinului nr. 3512/2008.

2. Referitor la TVA in suma de x lei :

Organele de inspectie fiscala au retinut in cuprinsul raportului de inspectie fiscala ca suma de x lei rezulta din factura fiscala nr. x emisa de x si au subliniat ca societatea contestatare nu a efectuat receptia grilajului pe baza de NIR la momentul achizitionarii, incalcand dispozitiile Legii contabilitatii nr. 82/1991 si ale Ordinului nr. 3512/2008.

3. Referitor la TVA in suma de x lei :

Organele de inspectie fiscala au retinut in cuprinsul raportului de inspectie fiscala ca suma de x lei rezulta din factura fiscala nr. x emisa de x si reprezinta refacturare mobilier (factura emisa de x) si au subliniat ca societatea contestatara nu a efectuat receptia mobilierului pe baza de NIR la momentul achizitionarii, incalcand dispozitiile Legii contabilitatii nr. 82/1991 si ale Ordinului nr. 3512/2008.

Avand in vedere cele mai sus mentionate, rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au analizat in amanunt situatia taxei aferenta achizitiei de lucrari si bunuri nici in raportul de inspectie fiscala, nici in referatul cauzei nr. x si adresa de completare nr. x, netinand cont de documentele justificative prezentate pentru fiecare factura emisa de chiriasi si/sau prestatorii/furnizorii directi ai amenajarilor/bunurilor si de continutul clauzelor contractuale negociate cu fiecare chirias in parte.

Mai mult cu privire la lucrarile de amenajare refacturate de x , desi au fost prezentate in timpul inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra situatiilor/devizelor de lucrari puse la dispozitie de contestatara, cu atat mai mult cu cat acestea justifica doar o parte din sumele inscrise in facturi.

De altfel, in masura in care partile au convenit in mod expres ca proprietarul va contribui la lucrarile de amenajare a « spatiului suplimentar » cu suma de x euro plus TVA, organele de inspectie fiscala nu au analizat incidenta prevederilor legale referitoare la aplicarea "structurii de comisionar" in materie de TVA si nici nu au precizat motivele pentru care nu este deductibila taxa aferenta lucrarilor de amenajare a unui spatiu aflat in proprietatea contestatarei, in conditiile in care spatiul in cauza este inchiriat in regim de taxare, dand astfel nastere la operatiuni taxabile pentru care este permisa taxa aferenta achizitiilor.

In ceea ce priveste refacturarea bunurilor se retine ca unica motivatie a organului de control privind respingerea la deducere a TVA este legata de faptul ca societatea contestatara nu a efectuat receptia acestora pe baza de NIR la momentul achizitionarii, incalcand dispozitiile Legii contabilitatii nr. 82/1991 si ale Ordinului nr. 3512/2008. Or aceste constatari nu sunt suficiente pentru respingerea la deducere a taxei facturata, fara a fi efectuata si analiza tuturor documentelor detinute de societate cu privire la operatiunile in cauza, in vederea verificarii realitatii achizitiilor si a stabilirii daca acestea sunt destinate operatiunilor taxabile ale societatii.

Se retine ca, potrivit art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare **"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 conform 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 contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite 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.

Avand in vedere cele anterior prezentate, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra deductibilitatii TVA in suma de 15.295 lei si urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza 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**".*

Conform pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 *"decizia de desfiintare va fi pusa in executare in **termen de 30 de zile de la data comunicarii**, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*.

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de **x 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 verificarea* detaliata si diferentiata a facturilor emise de chiriasii x, respectiv de prestatorii/furnizorii acestora in raport de documentele prezentate pentru justificarea realitatii sumelor facturate si de prevederile contractuale dintre parti, inclusiv, daca se considera necesar, prin efectuarea de verificari incrucisate la emitentii facturilor.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 126 alin. (1) lit. a), art. 129 alin. (2), alin. (4) lit. b) si alin. (5) lit. b), art. 134¹ alin. (1) si alin. (7), art. 134² alin. (1) si alin. (2), art. 137 alin. (1) lit. d) si alin. (3) lit. a), art. 138, art. 145 alin. (1) si alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 2 alin. (2) lit. a), pct. 6 alin. (13), pct. 7 alin. (1), alin. (2) si alin. (7), pct. 19 alin. (1) si alin. (4) si pct.20 alin. (1) si alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2) lit. a) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011

DECIDE

1. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia **X** formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de Administratia Finantelor Publice Sector 1 pentru TVA in suma de **x lei**.

2. Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 1 pentru TVA in suma de **x lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi 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.