

DECIZIA nr. 1003 din 16.12.2014 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC SRL**, cu sediul in, Bucuresti,
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.2014, inregistrata sub nr.2014 de catre Administratia Sectorului X a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de ABC SRL inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.2014. Contestatia semnata si stampilata de imputernicitii societatii a fost transmisa cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2014.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DIC/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. RIF/2014 si comunicata sub semnatura de primire si stampila in data de2014 prin care s-au stabilit in sarcina ABC SRL o diferenta suplimentara de TVA in suma de **R lei** contestata integral de societate.

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 Finantelor Publice sector 6 au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.11.2013-31.12.2013.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. RIF/2014, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DIC/2014, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de R lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la stabilirea TVA aprobata la rambursare in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata ABC SRL contesta integral decizia de impunere nr. DIC/2014 aratand urmatoarele:

Colectarea TVA in suma de R1 lei pentru modernizarile efectuate la infrastructura publica este nejustificata intrucat efectuarea de lucrari pe domeniul public s-a realizat conform cadrului legal aplicabil proprietatii publice, respectiv art. 2 si art. 3 din O.G. nr. 43/1997 privind regimul drumurilor, art. 858 si art. 863 din Codul civil, art. 3 din Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publica si regimul juridic al acesteia in baza carora societatea a avut obligatia sa puna la dispozitia Primariei P cu titlu gratuit toate lucrarile efectuate pe drumurile de utilitate publica.

De asemenea, lucrarile respective au fost realizate in scopuri strans legate de desfasurarea activitatii societatii in conditii optime intrucat, in absenta acestora, accesul la centrul comercial VXP construit si operat de societate ar fi fost ingreunat sau chiar imposibil, situatie in care sunt incidente prevederile art. 128 alin. (8) lit. e) si art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal si pct. 6 alin. (9) lit. c) din Normele metodologice de aplicare. Scopul urmarit prin realizarea lucrarilor de utilitate publica, si anume deservirea activitatilor sale economice, este intarit prin prisma faptului ca lucrarile de utilitate publica vor continua sa fie folosite de societate si dupa ce acestea vor fi cedate Primariei, in baza protocolului incheiat in acest sens.

Din vasta jurisprudenta CEJ in materia TVA reiese ca obligatia de ajustare a taxei deduse sau obligatia de colectare se naste doar in situatia in care bunurile de capital sunt alocate uzului personal sau al angajatilor (cazurile C-97/90 Lennartz, C-210/11 si C-211/11 Medicam si MPA, C-371/07 Danfos Astra Zeneca etc.).

Referitor la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferenta stimulentului acordat de societate catre chiriasa BAC SRL in suma de R2 lei, organele de inspectie fiscala au dat operatiunii o interpretare eronata intrucat chiriasa are rol de „chirias-ancora” in zona galeriilor comerciale, notiune explicata de jurisprudenta in cazul C-409/98 Mirror Group PLC in sensul ca stimulentul reprezinta contraprestatia pentru un serviciu de publicitate a cladirii realizat de chirias. In acest sens, acceptul chirasului de a incheia un contract de inchiriere cu societatea in conditiile agreate de parti reprezinta o operatiune in sfera TVA dat fiind faptul ca simpla prezenta a chirasului in cadrul centrului comercial in raport de suprafata inchiriata stimuleaza activitatea economica a societatii care opereaza centrul comercial. Mai departe, chirasul a prezentat in sustinerea facturii emise catre societate modalitatea in care suma acordata cu titlu de stimulent a fost utilizata pentru amenajarea spatiului conform contractului, fara ca aceasta sa reprezinte o refacturare a amenajarilor catre societate.

In legatura cu TVA in suma de R3 lei stabilita suplimentar in legatura cu aplicarea regimului de TVA la incasare, din documentele anexate reiese ca societatea a colectat TVA la momentul incasarii, realizandu-se astfel o dubla colectare a TVA in raport de faptul ca impunerea s-a realizat, in mod corect, la nivelul lunii decembrie 2013, cand a intervenit exigibilitatea TVA.

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

3.1. Referitor la TVA colectată în suma de R1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea este obligată să colecteze TVA pentru obiectivele de investiții realizate pe domeniul public, în condițiile în care, la finalizare, acestea sunt transferate cu titlu gratuit în patrimoniul autorității locale, astfel ca nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile realizate din închirierea unui centru comercial, iar societatea nu a depus dovezi că edificarea și operarea centrului comercial erau condiționate de realizarea acestor investiții.

In fapt, organele fiscale au constatat că ABC SRL a efectuat în perioada mai 2013 – ianuarie 2014 lucrări pe domeniul public al Municipiului P constând în lucrări de reamenajare intersecție S1/S2, amenajare accese carosabile, reamenajare S3/S3/S1 și efectuarea a două pasarele pietonale independente structural de podul existent la intersecția S2/S1. Lucrările au fost executate în baza autorizațiilor de construire nr. L1/2013 și nr. L2/2013 având ca beneficiar Primăria Municipiului P și au fost recepționate în baza proceselor-verbale de recepție nr. H1/2014 și nr. H2/2014.

În baza Hotărârii nr. HCL/2013 emisă de Consiliul Local al Municipiului P s-a aprobat protocolul de cooperare între Municipiul P și societatea ABC SRL în care se prevede că „înainte de darea în folosință a Complexului Comercial, dar nu mai târziu de data de 01.11.2013, părțile vor încheia proces-verbal de predare-primire prin care toate amenajările executate pe domeniul public vor fi transferate cu titlu gratuit în patrimoniul Municipiului”. Din nota explicativă reiese că nu a fost finalizată înregistrarea corespunzătoare a investițiilor în conturile contabile, aceasta urmând a se realiza în funcție de recomandările consultantului și că până la data de 06.05.2014 nu s-a întocmit proces-verbal de predare a lucrărilor către Primăria P.

Deoarece investițiile în curs de execuție reprezintă bunuri puse la dispoziție în mod gratuit către Primăria P și sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA în suma de R1 lei aferentă unei baze impozabile în suma de 5.995.678 lei reprezentând contravaloarea investițiilor în cauză.

Prin contestația formulată ABC SRL invocă, în esență, că cedarea cu titlu gratuit a investițiilor către autoritatea locală reprezintă o obligație legală stabilită prin legislația privind domeniul public și că acestea sunt strâns legate de desfășurarea în condiții optime a activității sale economice întrucât, în absența acestora, accesul la centrul comercial VXP construit și operat de societate ar fi fost îngreunat sau chiar imposibil.

In drept, potrivit art. 128 și art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 128. – (1) **Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.**

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile **achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial; [...]**”.

“Art. 129. – (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145¹;

b) **serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu ori al personalului acesteia, ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice”.**

În speta, se reține faptul că ABC SRL și-a dedus TVA pentru lucrări de reamenajare intersecției stradale și de construire a două pasarele pietonale pe domeniul public, pe care le-a transferat în patrimoniul public al Municipiului P pe raza căruia au fost efectuate lucrările, conform prevederilor protocolului de cooperare și prevederilor legale în domeniul proprietății publice.

Prin urmare, odată ce și-a dedus TVA pentru investițiile efectuate asupra unor bunuri proprietate publică, care nu au rămas în patrimoniul propriu, ci au fost transferate, fără plată, în patrimoniul autorității locale, societatea a efectuat o operațiune asimilată operațiunilor cu plată, pentru care este obligată să colecteze TVA potrivit prevederilor legale antecitate și să se comporte ca un cumpărător-revanzator din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv să refactureze cu TVA contravaloarea lucrărilor respective către Municipiul P.

Referitor la argumentul potrivit căruia transferul acestor investiții s-a efectuat în baza art. 2 și art. 3 din O.G. nr. 43/1997 privind regimul drumurilor, art. 858 și art. 863 din Codul civil și art. 3 din Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia se reține faptul că prevederile legale invocate stabilesc, într-adevăr, intrarea în proprietatea publică a tuturor lucrărilor efectuate pe domeniul public, indiferent de modul de finanțare a acestora. Totuși, **nicio prevedere legală invocată nu dispune ca intrarea în proprietatea publică să se facă, în mod obligatoriu, numai cu titlu gratuit,**

dovada fiind chiar art. 863 din Codul civil citat in sustinere (*proprietatea publica nefiind dobandita, ope legis, exclusiv prin donatie sau legat*), astfel ca nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei invocarea legii ca temei pentru neaplicarea TVA la transferul cu titlu gratuit a investitiilor efectuate pentru bunuri proprietate publica. In acest sens, se retine ca societatea contestatara insasi a acceptat prin protocolul incheiat cu Primaria Municipiului P sa transfere, fara plata, toate lucrarile efectuate asupra bunurilor din domeniul public.

In ceea ce priveste neasimilarea unei livrari cu plata a operatiunii datorita faptului ca transferul gratuit a investitiilor efectuate a fost efectuat pentru scopuri legate de desfasurarea activitatii economice a societatii, in conformitate cu prevederile art. 128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal si pct. 6 alin. (9) din Normele metodologice de aplicare:

Codul fiscal:

„Art. 128. – (8) **Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):**

[...]

e) **acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme”.**

Norme metodologice

“6. (9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal:

c) bunurile acordate în mod gratuit **pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit, altele decât cele prevăzute la lit. a) sau b), pentru care persoana impozabilă poate face dovada că sunt strâns legate de desfășurarea activității sale economice. [...]**”.

Rezulta ca, pentru ca transferul cu titlu gratuit a investitiilor efectuate la bunurile publice sa nu fie asimilat unei livrari cu plata, este obligatoriu necesar ca **societatea, in calitate de persoana impozabila, sa faca dovada ca investitiile respective sunt strans legate de desfasurarea activitatii sale economice, in speta ca edificarea si operarea centrului comercial VXP ar fi fost imposibila sau nu s-ar fi putut desfasura in conditii optime in lipsa acestor investitii.**

Din analiza documentelor depuse de ABC SRL in sustinerea contestatiei **nu rezulta ca edificarea si operarea centrului comercial ar fi fost conditionata** de executarea lucrarilor de reamenajare intersectie S1/S2, amenajare accese carosabile, reamenajare S3/S3/S1 si efectuarea a doua pasarele pietonale independente structural de podul existent la intersectia S2/S1, **societatea contestatara nedepunand nicio documentatie in acest sens, respectiv:**

- *avize, certificate, acorduri ori alte documente* (planuri, documentatii tehnice, harti, schite etc.) *din care sa reiasa ca **aprobarea construirii/operarii centrului comercial VXP a fost conditionata** de reamenajarea intersectiilor* mentionate in autorizatia de construire nr. L1/2013 – solicitant Municipiul P *si de*

executarea pasarelelor pietonale mentionate in autorizatia de construire nr. L2/2013 – solicitant Municipiul P;

- adrese, acorduri, certificate ori alte documente din care sa reiasa ca lucrarile de investitii respective nu puteau fi realizate de autoritatile locale, astfel incat realizarea centrului comercial era conditionata in mod obiectiv de investitiile la bunurile publice in discutie.

Or, conform art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare **“Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se intemeiaza”**, astfel ca societatea contestatoare avea obligatia depunerii documentatiei care sa dovedeasca conditionarea edificarii si operarii centrului comercial de efectuarea lucrarilor de investitii pe domeniul public si transferul lor fara plata in patrimoniul autoritatii locale.

Astfel, potrivit doctrinei juridice, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regasit si in art. 250 din Noul Cod de procedura civila care prevede ca “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri [...]”.

Totodata, potrivit art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 213. – (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Cum societatea este cea care a invocat in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt – edificarea si operarea centrului comercial ar fi fost imposibila sau ingreunata semnificativ in lipsa investitiilor pe domeniul public – rezulta ca sarcina probei îi revine in totalitate nu ca un drept, ci ca un imperativ al interesului personal al societatii, care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac, motiv pentru care neprobarea cu documente a sustinerilor din contestatie determina respingerea acesteia.

In privinta jurisprudentei comunitare invocate, se retine ca aceasta priveste exercitarea initiala a dreptului de deducere a TVA si eventuala lui regularizare ulterioara, ceea ce nu este cazul in speta, intrucat organele de inspectie fiscala au acordat societatii dreptul de deducere a taxei la momentul achizitiilor.

In raport de cele aratate anterior, se retine ca ABC SRL nu a dovedit ca edificarea si operarea centrului comercial pe care-l detine ar fi fost imposibila sau nu s-ar fi putut realiza in conditii optime in lipsa investitiilor efectuate pe domeniul public si transferate din patrimoniul propriu in patrimoniul unei alte persoane (Municipiul P), motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind TVA colectata in suma R1 lei.

3.2. Referitor la TVA nedeductibila in suma de R2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca un proprietar isi poate deduce TVA pentru sumele facturate de propriul chiras cu titlu de facilitate acordata chirasului 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 si nici nu a adus documente din care sa reiasa ca in schimbul contributiei a beneficiat de servicii de publicitate din partea chirasului.

In fapt, organele fiscale nu au acordat societatii ABC SRL dreptul de deducere pentru TVA in suma de R2 lei reprezentand taxa facturata de BAC SRL cu factura nr. 100/03.10.2013 avand ca obiect „contributie amenajare magazin conform art. 4.3 din contract de inchiriere” intrucat contributia in lichiditati nu reprezinta o livrare de bunuri sau prestare de servicii in favoarea societatii.

Prin contestatia formulata ABC SRL sustine ca suma facturata este un stimulent acordat chirasului si reprezinta contraprestatia pentru un serviciu de publicitate a cladirii realizat de chiras deoarece BAC SRL are rolul unui „chiras-ancora” in zona galeriilor comerciale si invoca jurisprudenta din cazul C-409/98 Mirror Group PLC.

In drept, potrivit art. 126 si art. 145 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; [...]"

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 economice 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 aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia

comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de fraudă sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

In sfarsit, principiul **prevalentei substantei** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia și jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), **a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

*Prin urmare, 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 și servicii destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile și 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 și 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 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 și sustinerile societatii contestatoare, se retin urmatoarele:

Societatea ABC SRL si-a dedus TVA in suma de R2 lei reprezentand taxa facturata de BAC SRL cu factura nr. 100/03.10.2013 avand ca obiect „contributie amenajare magazin conform art. 4.3 din contract de inchiriere” reprezentand suma de M lei (M1 euro x 1.300 mp x 4,4511 lei/euro).

Din art. 4 „livrarea sediului” din contractul de inchiriere nr. CH/19.04.2012 incheiat intre cele doua parti reiese ca „3. Proprietarul ofera Sediul, iar chirasul accepta Livrarea Sediului de catre Proprietar <<la rosu>>, asa cum este descris in Anexa 9. Proprietarul va plati Chiriasului o suma de M1 euro m/patrat, care reprezinta contributia la amenajarea a 1300 m/patrati din spatiul Sediului, in momentul Deschiderii”.

Chiriasul a confirmat sub semnatura si stampila faptul ca suma de M lei reprezinta contributie a proprietarului (societatea contestatoare ABC SRL) in scopul acoperirii unei parti a costurilor chiriasului pentru lucrari de amenajare pentru spatiul comercial inchiriat si care includ, printre altele: instalatii de iluminare, mobilier si podea conform specificatiilor de BAC SRL.

Dupa cum se expliciteaza si la pct. 2 alin. (1) lit. a) din Normele metodologice de aplicare, 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 ABC SRL (in calitate de beneficiar) a **efectuat plati catre chiriasul sau BAC 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 ABC SRL este cea care i-a acordat propriului chirias (client) BAC SRL **o suma de bani ("contributie") pentru amenajarea spatiului chiriasului** si care imbraca, in fapt, forma unui veritabil “imprumut nerambursabil”.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei ABC SRL in sensul ca suma acordata propriului chirias BAC SRL si facturata de acesta cu titlu de „contributie” reprezinta contravaloarea unor servicii de publicitate realizate cladirii de catre chirias, cu invocarea jurisprudentei din cauza C-409/98 Mirror Group PLC, organul de solutionare retine urmatoarele:

In primul rand, asa cum a retinut si instanta comunitara la pct. 26 din Hotararea data in cauza C-409/98 Mirror Group PLC faptul ca un chirias se angajeaza exclusiv, chiar si in schimbul unei plati din partea proprietarului, sa

devina chirias si sa plateasca chiria, acesta nu efectueaza o prestare de servicii catre proprietar. O **eventuala** prestare de servicii de publicitate taxabila ar interveni in situatia in care proprietarul ar efectua o plata in schimbul angajamentului chiriasului de a-si transfera activitatea in cladirea respectiva, in considerarea atractivitatii prezentei chiriasului in cladire tinand cont de circumstantele cauzei – perioada de inchiriere, suprafata etc. (a se vedea situatia de fapt descrisa si pct. 27 din hotarare).

Or, in speta, chiriasul BAC SRL **nu si-a luat niciun fel de angajament anume pentru care proprietarul ABC SRL sa fie obligat la plata contributiei**. Nici din contractul de inchiriere incheiat intre parti, nici din argumentatia contestatoarei nu rezulta ca, ***in schimbul „contributiei”, chiriasul ar trebui sa isi mentina activitatea in cadrul centrului comercial o perioada de timp rezonabila, chiar si in conditii comerciale dificile si ca nerespectarea unui asemenea angajament ar atrage eventualele penalitati/consecinte nefavorabile pentru chirias***. Mai mult, din art. 5.3 lit. i) din contractul de inchiriere reiese ca **chiriasul, prin chiria perceputa de proprietar, este cel care suporta „taxe pentru publicitatea si promovarea centrului de cumparaturi”**, adica chiar **viceversa fata de publicitatea prestata de chirias proprietarului invocata prin contestatia formulata**.

Astfel, prezenta cauza supusa solutionarii se deosebeste net de jurisprudenta comunitara invocata, cata vreme chiriasul nu si-a luat niciun angajament in schimbul contributiei primite de la proprietar, sub rigoarea raspunderii civile contractuale.

In al doilea rand, se retine sa societatea nici **nu a demonstrat calitatea de “chirias-ancora”** a chiriasului BAC SRL, nedepunand in sustinerea cauzei documentatia (studii de piata, planuri de marketing, analize comparative cu alte centre comerciale din tara/din strainatate etc.) din care sa reiasa ca *simpliciter* prezenta a acestui chirias (si nu a altuia) ar putea reprezenta o actiune de promovare a centrului comercial efectuata de chirias si ca, in lipsa „contributiei” achitate, chiriasul nu ar mai fi inchiriat spatiul, iar centrul comercial nu ar mai fi obtinut venituri sau acestea ar fi fost diminuate considerabil in lipsa prezentei chiriasului. Faptul ca inchirierea spatiului catre chirias a adus beneficii economice contestatoarei nu reprezinta, in sine, dovada prestarii serviciilor de publicitate din partea chiriasului. Dimpotriva, asa cum reiese din contract (art. 17), proprietarul este cel care pune la dispozitia chiriasului – fara costuri suplimentare – spatiile necesare pentru amplasarea panourilor publicitare ale chiriasului.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat ABC SRL dreptul de deducere a TVA aferenta sumei facturata cu titlu de contributie de catre chirias intrucat aceasta nu reprezinta contrapartida unui bun sau serviciu de care sa fi beneficiat in folosul propriei activitati, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA deductibila in suma de R2 lei.

3.3. Referitor la TVA colectata in suma de R3 lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au procedat corect la colectarea TVA in a 90-a zi calendaristica de la data emiterii facturilor in

cazul unei societati care aplica sistemul TVA la incasare, in conditiile in care incasarea facturilor si colectarea TVA a fost realizata de societate ulterior perioadei in care a intervenit exigibilitatea taxei si pentru care a fost realizata inspectia fiscala.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. RIF/2014 ABC SRL a fost supusa inspectiei fiscale partiale pentru perioada 01.05.2013-31.12.2013. Pana la data de 01.10.2013 societatea a aplicat sistemul TVA la incasare.

Pentru facturile prezentate in anexa nr. 2 la raport si emise in luna septembrie 2013 organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a colectat TVA in cea de-a 90-a zi calendaristica de la data emiterii, respectiv in luna decembrie 2013, motiv pentru care au colectat TVA in suma de R3 lei.

Prin contestatia formulata societatea recunoaste ca impunerea s-a realizat, in mod corect, la nivelul lunii decembrie 2013, cand a intervenit exigibilitatea TVA, dar ca aceleasi sume au fost colectate si in momentul incasarii, motiv pentru care s-a realizat o dubla taxare/colectare a acelorasi sume. Din anexa nr. 8 la contestatie reiese ca sumele in discutie au fost colectate de societate prin jurnalele lunilor ianuarie, februarie, martie si aprilie 2014, in decontul lunii aprilie TVA neexigibila aferenta livrarilor fiind egala cu zero.

In drept, potrivit art. 134², art. 156² si art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

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

(3) Prin exceptie de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a) se aplică sistemul TVA la încasare, respectiv exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, astfel: [...]

(5) **În cazul în care persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare nu au încasat contravaloarea integrală sau parțială a livrării de bunuri ori a prestării de servicii în termen de 90 de zile calendaristice de la data emiterii facturii**, calculate conform dispozițiilor Codului de procedură civilă, **exigibilitatea taxei aferente contravalorii neîncasate intervine în cea de-a 90-a zi calendaristică, de la data emiterii facturii**. În situația în care factura nu a fost emisă în termenul prevăzut de lege, exigibilitatea taxei aferente contravalorii neîncasate intervine în cea de-a 90-a zi calendaristică de la termenul-limită prevăzut de lege pentru emiterea facturii, calculată conform dispozițiilor Codului de procedură civilă”.

“Art. 156². – (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, **până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă**.

(2) **Decontul de taxă** întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 **va cuprinde** suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită

dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), **suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare** și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice. [...]

“Art. 157. – (1) Orice persoană **trebuie să achite taxa de plată** organelor fiscale **până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³**”.

În speta, ABC SRL în calitate de persoană impozabilă obligată la aplicarea sistemului TVA la încasare era obligată să colecteze TVA din facturile emise și să o înscrie în decontul de taxă în cea de-a 90-a zi calendaristică de la data emiterii facturilor, în situația în care aceste facturi nu fuseseră încasate în termen de 90 de zile calendaristice de la data emiterii lor. Cu alte cuvinte, pentru facturile emise în luna septembrie 2013 și neincasate în termen de 90 zile calendaristice de la data emiterii societatea avea obligația colectării TVA și evidențierii ei în decontul lunii decembrie 2013, când s-au împlinit cele 90 de zile calendaristice și a intervenit exigibilitatea TVA, aspect recunoscut, de altfel, și de societate prin contestația formulată.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat corect la majorarea TVA colectată în luna decembrie 2013 cu suma de R3 lei reprezentând TVA înscrisă în facturile emise în luna septembrie 2013, neincasate până la data de 31 decembrie 2013 și a căror exigibilitate s-a împlinit în cursul lunii decembrie 2013, când s-au împlinit cele 90 de zile calendaristice de la data emiterii.

Invocarea de către ABC SRL a faptului că a colectat taxa din facturile respective în momentul încasării lor nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, potrivit propriei anexă prezentate în susținerea contestației (anexa 8), **încasarea facturilor a avut în perioada ianuarie 2014 – aprilie 2014, deci într-o perioadă fiscală ulterioară celei în care a intervenit exigibilitatea (decembrie 2013) și pentru care s-a realizat inspecția fiscală**, având în vedere că perioada supusă controlului a fost 01.05.2013-31.12.2013. Pentru dubla colectare a TVA invocată societatea are la îndemână posibilitatea regularizării informațiilor prin decontul de TVA, în conformitate cu prevederile art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

“Art. 156². – (3) **Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare** și se vor înscrie la rândurile de regularizări”.

În raport de cele reținute anterior contestația ABC SRL se va respinge și pentru căpătul de cerere privind TVA colectată suplimentar în suma de R3 lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 11 alin. (1), art. 126 alin. (1) lit. a), art. 128 alin. (1), alin. (4) lit. b) și alin. (8) lit. e), art. 129 alin. (4) lit. b), art. 134² alin. (5), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 156² alin. (2) și alin. (3) și art. 157 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificarile si completarile ulterioare, pct. 2 alin. (2) si pct. 6 alin. (9) lit. c) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 206 alin. (1) lit. d), art. 213 alin. (1) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 250 din Noul Cod de procedura civila adoptat prin Legea nr. 134/2010

DECIDE:

Respinge contestatia ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DIC/2014, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului 6 a Finantelor Publice pentru suma de R lei reprezentand TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare.

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