

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
A MUNICIPIULUI BUCURESTI  
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

**DECIZIA nr. 383 din 28.09.2010** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC BD SRL**,  
cu sediul in ....., sector x, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....../.....2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata in data de 30.08.2010 cu adresa nr. ....../.....2010 de catre Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.M.B. cu privire la contestatia SC BD SRL inregistrata sub nr. ....../.....2010.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/tt.tt.2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/tt.tt.2010 si comunicate sub semnatura in data de nn.nn.2010.

Suma totala contestata este de **T lei** reprezentand:

- S lei TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare;
- M lei majorari de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC BD SRL.

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

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Bucuresti au efectuat inspectia fiscala partiala la SC BD SRL pentru perioada 01.01.2008-31.12.2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyy/tt.tt.2010, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/tt.tt.2010, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de plata in suma de D lei, majorari de intarziere aferente in suma de M lei si o diferenta suplimentara de TVA respinsa la rambursare in suma de R lei si aprobata la rambursare in suma de A lei.

**II.** Prin contestatia formulata SC BD SRL solicita anularea in parte a deciziei de impunere contestate pentru TVA stabilita suplimentar in suma de S lei si a majorarilor de intarziere in suma de M lei, aratand urmatoarele:

Obiectivul contestatiei il reprezinta reaprecierea situatiei de fapt, retinuta gresit de catre organele de inspectie fiscala deoarece cele doua locatii inchiriate de societate au fost puse la dispozitia S cu dotarea de office corespunzatoare, in baza contractului de facility management

nr. nm/01.01.2008 si nu a contractelor de comodat, incheiate doar din ratiuni de urgenta cu privire la inregistrarea punctelor de lucru ale S.

In baza contractului de facility management societatea a emis lunar facturi cu TVA catre S, in calculul pretului facturat intrand administrarea imobilului, inclusiv chiria, accesul la utilitati, punerea la dispozitie a mobilierului si a echipamentelor de birou, a echipamentelor de retelistica si punerea la dispozitie a anumitor produse software.

Din evidenta contabila rezulta fara dubiu modalitatea de calcul a pretului total facturat catre S, societatea exemplificand cu factura nr. ....../.....2008.

SC BD SRL sustine ca pentru ambele locatii a depus notificare de taxare cu TVA a inchirierii, iar pretul reprezentand componenta de chirii a fost calculat in functie de spatiul efectiv ocupat de S.

Societatea sustine ca aprecierea organelor de inspectie fiscale este eronata deoarece prin componenta de administrare a imobilelor s-a facturat inclusiv chirie, iar in cazul unui contract similar anterior organele de inspectie au acceptat aceasta abordare.

In concluzie, SC BD SRL sustine ca cele doua contracte de comodat au fost absorbite de contractul de facility management, iar organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de substanta economica a tranzactiei, asa cum prevede art. 11 si art. 145 din Codul fiscal.

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

SC BD SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../....., detine codul unic de inregistrare nr. .... si este inregistrata ca platitoare (in scopuri) de TVA incepand cu data de .....2006.

Perioada verificata: **01.01.2008-31.12.2009.**

Obiectul inspectiei fiscale partiale concretizate in raportul de inspectie fiscala nr. yyy/tt.tt.2010 l-au constituit controlul ulterior al deconturilor de TVA nr. ....../20.11.2008 si nr. ....../25.01.2010 si controlul anticipat al decontului de TVA nr. ....../23.07.2009.

In urma inspectiei fiscale a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/tt.tt.2010, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- diferenta suplimentara de TVA de plata in suma de D lei si majorari de intarziere aferente in suma de M lei (pentru deconturile cu control ulterior);
- diferenta suplimentara de TVA in suma de R lei, cu consecinta respingerii la rambursare a TVA in suma de R lei si a aprobarii la rambursare a TVA in suma de A lei (pentru decontul cu control anticipat).

Prin contestatia formulata SC BD SRL contesta, in parte, sumele stabilite prin decizia de impunere nr. xxx/tt.tt.2010 pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de S lei si majorarile de intarziere aferente in suma de M lei.

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere integrala pentru spatiile inchiriate, in conditiile in care numai o parte din acestea au fost utilizate in folosul propriilor operatiuni taxabile, folosinta pentru restul spatiilor fiind cedata cu titlu gratuit altor persoane.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de S lei aferenta facturilor de chirie primite pentru doua spatii comerciale/de birouri, care au fost

puse partial la dispozitie altor societati comerciale cu titlu gratuit, in baza unor contracte de comodat.

Din documentele existente in dosarul cauzei rezulta ca SC BD SRL a incheiat cu SC WGH SRL contractul de inchiriere nr...../31.12.2007 pentru spatiul in suprafata de S1 mp din str. .... (pentru perioada 01.01-31.03.2008) si pentru spatiul in suprafata de S2 mp din ..... (incepand cu data de 01.04.2008).

In perioada supusa inspectiei fiscale partiale, societatea a incheiat contracte de comodat cu diferiti agenti economici pentru S3 mp din str. .... si S4 mp din .....

Prin nota explicativa din data de 30.04.2010 data de contabilul-sef al societatii se arata ca prestarile de servicii au fost facturate catre S in baza contractului nr. ..../01.01.2008, iar quantumul prestarilor a fost stabilit conform proceselor-verbale anexate, ele constand in acces la utilitati, administrarea imobilelor, punerea la dispozitia beneficiarului a mobilierului, echipamentelor de retelistica, echipamentelor de comunicatii, etc.

Referitor la punctul de vedere exprimat de societate prin adresa nr. ..../02.07.2010, conform caruia in pretul facturat in baza contractului nr. ..../01.01.2008 intra si chiria, organele de inspectie fiscala au precizat ca o parte din spatiile inchiriate de SC BD SRL a pus la dispozitie cu titlu gratuit, in baza unor contracte de comodat, mai multor societati comerciale, printre care si S, care, la randul sau, a subcomodat spatiile altor agenti economici si ca din nota eexplicativa reiese ca nu s-a facturat contravaloarea chiriei, fapt care nici nu era posibil din moment ce dreptul de folosinta al spatiilor a fost cedat cu titlu gratuit, asa cum rezulta din contractele de comodat.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca, pentru spatiile puse la dispozitia altor persoane, cu titlu gratuit, taxa pe valoarea adaugata nu este destinata realizarii de operatiuni taxabile si nu poate fi dedusa conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, motiv pentru care au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de S lei si majorari de intarziere aferente in suma de M lei.

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

"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; [...]"**.

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

SC BD SRL a inchiriat de la SC WGH SRL in baza contractului nr. ..../31.12.2007 un spatiu in suprafata de S1 mp in ..... (pentru perioada 01.01-31.03.2008) si un spatiu in suprafata de S2 mp in ..... (incepand cu data de 01.04.2008).

Pentru o parte din aceste spatii SC BD SRL a incheiat mai multe contracte de comodat, dupa cum urmeaza:

- contractul de comodat incheiat cu SC S SRL pentru S3 mp din spatiul situat in str. .... (etaj 3), pentru perioada 31.12.2007-31.03.2008;

- contractul de comodat incheiat cu SC S SRL pentru S4 mp din spatiul situat in str. .... (etaj 2), pentru perioada 31.12.2007-31.03.2008;

- contractul de comodat incheiat cu SC S SRL pentru S5 mp din spatiul situat in ....., pentru perioada 07.04.2008-07.03.2011;

- contracte de comodat incheiate cu diverse societati comerciale, pentru spatii de cate 10 mp fiecare, pentru diverse perioade, cu drept de prelungire.

Din aceste contracte rezulta ca **SC BD SRL a cedat, cu titlu gratuit, dreptul de folosinta a spatiilor**, obligandu-se sa mentina o stare tehnica buna a imobilelor in vederea unei

folosinte optime, sa asigure linistita folosinta, conexiunea la retelele de utilitati publice si serviciile de paza si curatenie.

SC BD SRL in calitate de prestator a incheiat cu SC S SRL in calitate de beneficiar contractul de utilizare - "Facility Management" nr. nm din 01 ianuarie 2008, al carui obiect il constituie prestarea urmatoarelor servicii:

- administrarea imobilelor;
- punerea la dispozitia beneficiarului a resurselor tehnice si materiale, definite in mod neexclusiv astfel: mobilier de birou, echipamente de retelistica, echipamente de comunicatii, produse software si consultanta specifica;
- acces la utilitatile aferente (energie, apa, canalizare, telefon, internet).

Conform art. 2.2 din contract, valoarea acestuia se stabileste lunar in lei la cursul BNR din data facturarii si se calculeaza pe baza de proces-verbal anexa la "prezentul contract", care detaliaza serviciile astfel prestate.

In anexa la contract se mentioneaza urmatoarele: "bunul imobil mentionat la art. 2.1 din contract este reprezentat de Spatiul inchiriat in ....., Bucuresti, in suprafata totala de S1 mp, la un pret de f euro/mp/luna pentru c/val chiriei si g euro/mp/luna pentru servicii de administrare imobile si alte servicii de mentenanta".

In actul aditional nr. 1 din 01.04.2008 la contractul nr. nm/01.01.2008 s-a modificat anexa contractului in sensul ca "bunul imobil mentionat la art. 2.1 din contract este reprezentat de Spatiul inchiriat in Bucuresti, ....., in suprafata totala de S6 mp, la un pret de h euro/mp/luna pentru c/val chiriei si g euro/mp/luna pentru servicii de administrare imobile si alte servicii de mentenanta".

Prin contestatia formulata SC BD SRL sustine, in esenta, in baza contractului de facility management nr. nm/01.01.2008, prin componenta de administrare a imobilelor s-a facturat inclusiv chiria pentru spatiile respective, contractele de comodat fiind absorbite de contractul de facility management.

Analizand cele anterior prezentate se constata ca situatia de fapt a fost retinuta corect de organele de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare fiind neintemeiate si in contradictie cu documentele prezentate pentru motivele ce succed:

1. Serviciile prestate de societate in beneficiul SC S SRL sunt detaliate cu claritate la art. 2.1 ce stipuleaza obiectul contractului de facility management nr. nm/01.01.2008, respectiv servicii de administrare a imobilelor, punerea la dispozitie a resurselor tehnice si materiale si accesul la facilitatile aferente.

Valoarea contractului nu este stabilita sub forma de valoare fixa, ci se stabileste lunar, pe baza unui calcul pe baza **de proces-verbal in care se detaliaza serviciile efectiv prestate**, care constituie anexa la contractul nr. nm/01.01.2008 (dovada fiind formularea "anexa la prezentul contract").

2. Din **procesele-verbale intocmite de insasi societatea contestatoare rezulta ca serviciile efectiv prestate, detaliate** in acestea conform prevederilor contractuale, **au constat exclusiv in "acces la utilitatile aferente (energie electrica, apa, canalizare, telefon, internet)", rubricile referitoare la "administrarea imobilelor", "punerea la dispozitia beneficiarului a resurselor tehnice si materiale ....." etc. nefiind completate.**

Aceasta situatie de fapt este intarita de **nota explicativa din 30.04.2010** data de contabilul sef al societatii, din care rezulta ca, in baza contractului nr. nm/01.01.2008, SC BD SRL a emis catre SC S SRL **facturi incepand cu data de 21.05.2008 pentru prestari servicii constand in acces la utilitati reprezentand energie electrica, apa, canalizare, administrarea imobilelor, punerea la dispozitia beneficiarului a resurselor tehnice si materiale care consta in mobilier de birou, echipamente de retelistica, echipamente de comunicatii, produse software, iar cuantumul prestarii a fost stabilit conform proceselor-verbale atasate facturilor;**

3. Anexa la contractul nr. nm/01.01.2008 prezentata de societate este un simplu **document pro-causa** incheiat intre furnizor si beneficiar reprezentati legal de aceeași persoana (domnul O) **si nu poate avea caracterul obiectiv al unei dovezi** conform jurisprudentei comunitare in materie, in conditiile in care:

- **dreptul de folosinta a aceluși spatiu** din str. .... in suprafata totala de ST mp (precizat in anexa la contractul incheiat in data de **1 ianuarie 2008**) **a fost cedat cu titlu gratuit aceluși beneficiar prin doua contracte de comodat incheiate cu o zi inainte - 31.12.2007** -, iar spatiile in suprafata de S3 mp + S4 mp = S3 mp **au fost predate in aceeși zi - 31.12.2007**;

- in perioada ianuarie 2008 - martie 2008 **societatea nu a emis nicio factura catre beneficiarul** SC S SRL pentru **contravaloarea chiriei spatiului** din str. .... la pretul de ST mp x f euro/mp/luna si pentru serviciile de administrare a imobilului si alte servicii de mentenanta la pretul de ST mp x g euro/mp/luna.

4. Consideratiile de la pct. 3 sunt valabile si in cazul actului aditional nr. 1 din data de **01.04.2008** deoarece:

- **dreptul de folosinta a spatiului** din ..... **a fost cedat cu titlu gratuit aceluși beneficiar prin contractul de comodat incheiat cateva zile mai tarziu**, respectiv in data de **07.04.2008**;

- in actul aditional se face referire la un spatiu in suprafata totala de S6 mp, iar in contractul de comodat la un spatiu de S5 mp;

- **niciuna din facturile emise catre beneficiarul S** incepand cu data de 21.05.2008 **nu cuprinde contravaloarea spatiului** din ..... la pretul de S6 mp x h euro/mp/luna si pentru serviciile de administrare la pretul de S6 mp x g euro/mp/luna.

5. Argumentele contestatoarei sunt vadit neintemeiate avand in vedere ca:

- inchirierea de bunuri imobile consta in esenta in faptul ca un locator confera unui chiras, pentru o anumita perioada de timp si contra unei remuneratii, dreptul de a ocupa un imobil ca si cum ar fi fost proprietar si de a exclude orice alte persoane de la beneficiul unui astfel de drept;

- administrarea imobilelor implica activitati de planificare, organizare, conducere, coordonarea activitatii de intretinere si dezvoltarea optima a proprietatii (organizarea contabilitatii asociatiei de proprietari, intocmirea listelor de cheltuieli lunare si afisarea lor, plata facturilor de utilitati, planificarea si urmarirea reparatiilor curente si capitale, eventual servicii de curatenie, intretinere spatii verzi etc.), **fiind evident faptul ca activitatea de administrare a unui bun imobil nu poate include si punerea lui la dispozitie cu titlu oneros**, asa cum incearca sa sustina contestatoarea;

- chiar si din documentele prezentate reiese ca inchirierea spatiului este distincta de activitatea de administrare a acestuia (preturi unitare stabilite distinct);

- **invocarea incheierii contractelor de comodat prin prisma "urgentei" cu privire la inregistrarea punctelor de lucru ale S si a "absorbirii" lor in contractul de facility management nr. nm/01.01.2008 este vadit contrazisa de faptul ca, pentru spatiul din ....., actul aditional la contractul nr. nm a fost incheiat in data de 01.04.2008, in timp ce contractul de comodat prin care s-a cedat folosinta gratuita a spatiului a fost incheiat ulterior, in data de 07.04.2008**; același rationament este valabil si in cazul spatiului ....., pentru care contractul nr. nm (si anexa) s-a incheiat in data de 01.01.2008, in timp ce contractele de comodat s-au incheiat in data de 31.12.2007, a doua zi fiind prima zi a anului, zi nelucratoare, in care serviciul public este suspendat, nefiind posibila deci "urgentarea" inregistrarii punctelor de lucru;

- **"refacturarea" cheltuielilor cu chiria catre beneficiarul S in baza anexei si/sau actului aditional la contractul de facility management nu reiese din niciun document prezentat in sustinerea cauzei**, inclusiv din factura nr. ..../21.05.2008, in conditiile in care:

a) sumele mentionate in *facturile emise catre S corespund cu cele determinate de insasi societatea contestatoare in procesele-verbale, prevazute contractual ca fiind documente de stabilire a pretului si reprezinta exclusiv "acces la utilitatile aferente* (energie electrica, apa, canalizare, telefon, internet)";

b) niciunul din procesele-verbale nu contine nicio mentiune privind determinarea valorii facturate pe baza tarifelor/preturilor convenite: f (h) euro/mp/luna pentru chirie si g euro/mp/luna pentru servicii de administrare;

c) factura nr. ....../21.05.2008 a fost emisa pentru "prestari servicii" in suma de BI lei baza impozabila, fara sa aiba la baza procesul-verbal de calcul prevazut in contract, acceptat de beneficiar si din care sa reiasa natura serviciilor efectiv prestate si perioada facturata;

d) *situatia de calcul anexata este nesemnata si nestampilata atat de emitent, cat si de beneficiarul careia ii era destinata, neavand calitatea de document justificativ, in conformitate cu prevederile art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata; datele continute se refera la un spatiu pus la dispozitia beneficiarului in suprafata de S7 mp, pentru care "chiria" aferenta este de S7 mp x f euro/mp/luna plus "servicii administrare" de g euro/mp/luna, astfel ca suma contractuala de E euro = X lei nu corespunde cu suma facturata de BI lei (chiar si multiplicata cu un numar eventual de luni), ceea ce intareste caracterul pro-causa al acestei situatii;*

- actul aditional nr. 1 din data de 01.04.2008 se refera la o suprafata de **S6 mp** din ....., in timp ce contractul de comodat incheiat cateva zile mai tarziu, in data de 07.04.2008, se refera la o suprafata de **S5 mp** (societatea avand inchiriata de la proprietarul cladirii o suprafata mult mai mare, de S2 **mp**);

- **societatea a incheiat contracte de comodat cu mult mai multe societati comerciale, nu numai cu S, unele aflate chiar in curs de constituire, fata de care nu prezinta nicio justificare**, in sensul oferirii acestora, contra cost, a unor servicii de "inchiriere" si "administrare" a spatiilor respective;

- recunoasterea de catre organele de inspectie fiscala a serviciilor prestate de S catre BD in baza unui contract de facility management similar nu semnifica acceptarea faptului ca administrarea spatiului inglobeaza si inchirierea lui, asa cum eronat sustine contestatoarea, ci semnifica recunoasterea faptului ca serviciile in cauza au fost achizitionate de societate in folosul realizarii propriilor operatiuni taxabile, fara sa implice analiza propriu-zisa a naturii acestora din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

**6.** La analiza situatiei de fapt organele de inspectie fiscala au tinut cont tocmai de **substanta economica a tranzactiei**, altminteri invocata de contestatoare, in conditiile in care aceasta **nu a facut dovada ca a recuperat, prin sumele facturate catre S si colectarea TVA corespunzatoare, contravaloarea chiriei plus servicii aditionale aferente spatiilor mentionate in contractele de comodat pentru intreaga perioada analizata**, respectiv 31.12.2007-31.03.2008 si 07.04.2008 -31.12.2009 (ultima data aferenta perioadei supuse inspectiei fiscale).

Rezulta ca SC BD SRL a inchiriat spatii de la SC WGH SRL, pe care le-a folosit doar partial in folosul propriilor operatiuni taxabile, astfel ca aceasta are drept de deductie doar pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta spatiilor efectiv folosite in folosul propriu, nu si pentru cea aferenta spatiilor care au fost puse la dispozitia gratuita a altor persoane. Totodata, serviciile de facility management prestate catre una din aceste alte persoane vizeaza exclusiv accesul la utilitati, asa cum rezulta din procesele-verbale ce consemneaza cu claritate, sub semnatura si stampila contestatoarei, natura acestor servicii, fara sa includa si punerea la dispozitie, cu titlu oneros, a spatiilor respective.

In consecinta, contestatia SC BD SRL vizand recunoasterea dreptului de deductie integrala a TVA aferenta chiriei este neintemeiata si urmeaza a fi respinsa ca atare. Totodata, pentru diferenta de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale, societatea datoreaza si majorarile de intarziere aferente in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

## **DECIDE:**

Respinge ca neintemeiata contestatia SC BD SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/tt.tt.2010, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.M.B. pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de S lei si pentru majorarile de intarziere aferente de TVA in suma de M lei.

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.