

DECIZIA nr. 65 / 08.02.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SA - in reorganizare judiciara,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/23.09.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia sector 3 a Finantelor Publice - Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. x/23.09.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/23.09.2015, asupra contestatiei formulata de **SC X SA** - in reorganizare judiciara, prin B G SPARL, cu sediul in Bucuresti, str. B nr. , bl. , sector 3 si cu sediul ales pentru comunicarea actelor in Bucuresti, Bd A nr. , sector 1.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia sector 3 a Finantelor Publice sub nr. x/31.08.2015, il constituie urmatoarele:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/31.07.2015, prin care s-a stabilit TVA suplimentara in suma de y lei, TVA respinsa la rambursare in suma de r lei, TVA aprobata la rambursare in suma de a lei TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de (-) p lei. Societatea contesta TVA stabilita suplimentar in suma de y lei (r lei-p lei).

- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/30.07.2015, prin care s-a dispus corectarea facturilor emise cu cota de 9% in perioada 01.03.2014-28.02.2015, ambele emise de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S3 x/31.07.2015 si comunicate cu adresa nr. x/31.07.2015.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art.209 alin. 1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu art.352 alin.1 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr.207/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SA** - in reorganizare judiciara.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, SC X SA solicita desfiintarea deciziei de impunere, a raportului de inspectie fiscala si a dispozitiei de masuri si rambursarea TVA in suma totala de r lei.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

I. Chestiuni prealabile

In vederea incadrarii veniturilor reprezentand servicii de cazare in camine ca venituri impozabile cu cota redusa de 9% pentru care inspectia fiscala a considerat ca sunt servicii de inchiriere bunuri imobile scutite fara drept de deducere si a recalculat pro-rata definitiva pentru anul 2014 si provizorie pentru anul 2015, societatea a facut dovada clasificarii in cadrul structurilor de primire turistica sau al sectoarelor cu functiune similara asa cum sunt definite in Normele metodologice aprobate prin Ordinul ANT nr.65/2013 si detine autorizatii provizorii de functionare nr. x/09.02.2015, nr.x, x, x/03.03.2015 eliberate de ANT, cu valabilitat pana la data verificarii la fata locului si, in plus, detine Note de clasificare nr.x, x, x, x/28.05.2015.

II. Motive de fapt si de drept

1. Reincadrarea veniturilor obtinute a fost efectuata in baza unor aspecte pur formale.

In mod nefondat echipa de inspectie fiscala a ignorat substanta economica a operatiunilor de cazare, in baza unui aspect pur formal, considerand ca in lipsa certificatului de clasificare a licentelor si brevetelor de turism, operatiunile de cazare ar reprezenta inchiriere bunuri imobile, conform art.141 alin.2 lit.e coroborat cu art.126 alin.9 lit.c din Codul fiscal, ceea ce ar reprezenta o aplicare, in sens invers, a principiului prevalentei economicului asupra juridicului.

Organele de inspectie fiscala aplica doua tratamente diferite din punct de vedere la TVA, pentru acelasi tip de operatiune, incepand cu luna martie 2015 fiind admisa aplicarea cotei reduse, ca urmare a prezentarii Notelor de clasificare.

In materia TVA se face distinctie clara intre locatiunea in regim de cazare si inchirierea unui spatiu in regim obisnuit, fiind clar definite si de Jurisprudenta CJUE.

Din punct de vedere al TVA cazarea in camine presupune coabitarea mai multor persoane in acelasi spatiu, fiind diferita de inchirierea bunurilor imobile care presupune cedarea spatiului in schimbul chiriei pentru o perioada stabilita, iar conform principiului prevalentei economicului asupra juridicului operatiunile nu pot fi reincadrate.

Din analiza contractelor puse la dispozitia inspectiei fiscale se poate lesne observa diferenta intre natura serviciilor de cazare si a celor de inchiriere, prevederile contractelor de cazare fiind mai restrictive decat cele de inchiriere, in ceea ce priveste: utilitatile, modul de stabilire al pretului, subinchiriere si cesiune de contract (art.1833 din Codul civil), sarcina reparatiilor (art.1788 din Codul civil).

Societatea considera ca toate aceste elemente sustin facturarea serviciilor prestate cu 9%, incepand cu februarie 1998 avand si declarata ca activitate secundara "Alte servicii de cazare" – cod CAEN 5590 pentru fiecare dintre punctele de lucru, astfel incat reincadrarea nu reflecta substanta economica a operatiunilor derulate fiind bazata exclusiv pe un aspect de forma – lipsa Notei de clasificare detinuta si prezentata incepand cu luna martie 2015.

2. Tratatamentul TVA al serviciilor de cazare in camine studentesti si muncitoresti in Romania.

Legea locuintei si Legea privind sprijinul acordat investitorilor pentru construirea caminelor studentesti private definesc caminele liceale/studentesti drept spatii de cazare si nu de inchiriere, asa cum au considerat inspectorii fiscali.

Reclasificarea veniturilor obtinute din cazare cu cota de TVA de 9% in venituri din inchiriere scutite de taxa fara drept de deducere este contrazis de practica, in majoritatea cazurilor fiind aplicata cota redusa.

3. Conditionarea aplicarii cotei de 9% de existenta Notei de clasificare

Abordarea organelor de inspectie fiscala este excesiva, in conditiile in care legislatia in vigoare pe perioada verificata nu contine nicio referire la obligatia detinerii certificatelor/notelor de clasificare in vederea aplicarii cotei reduse de TVA, aceste tranzactii trebuind analizate prin prisma naturii si nu a unor considerente formale, fiind incalcat principiul proportionalitatii invocat in jurisprudenta CJUE si cel de interpretare a normelor fiscale.

Diferentierea tratamentului fiscal s-a facut strict in baza unui document emis de o institutie care initial a considerat ca nu este necesar si ca urmare a unei interpretari abuzive si speculative a Codului fiscal.

Incepand cu 1 iunie 2015, prevederile pct.23 alin.6 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal au fost modificate in sensul conditionarii aplicarii cotei de 9% de obtinerea Notelor de clasificare, pe care le-a obtinut din luna februarie 2015, in urma ultimului control, fapt care demonstreaza buna credinta, acestea nefiind aplicabile inainte de aceasta data, asa cum este validat si prin raspunsul dat de DGLCFRV prin adresa nr. x/19.05.2015.

In acest sens, contestatara invoca nerespectarea principiilor de interpretare a normelor fiscale, raportat la art.139 din Constitutie, libertatii civice, dreptului comunitar, neutralitatii fiscale care se opune tratamentului diferit in materie de aplicare a TVA pentru aceleasi operatiuni.

In plus, legislatia fiscala prezinta numeroase situatii in care se precizeaza explicit necesitatea indeplinirii unor formalitati pentru aplicarea unui anumit tratament fiscal: notificarea privind optiunea de taxare a inchirierii; deducerea TVA anterior inregistrarii in scopuri de TVA; aplicarea prevederilor conventiilor de evitare a dublei impuneri; obtinerea creditului fiscal pentru impozite platite in alte state.

In concluzie, societatea considera ca exista numeroase argumente si dovezi care demonstreaza ca serviciile de cazare nu au natura economica de inchiriere, iar obtinerea cu intarziere a Notelor de clasificare nu trebuie sa influenteze tratamentul fiscal al operatiunii de indeplinirea cerintelor altor prevederi legale.

4. Aspecte de procedura fiscala

Fata de inspectiile fiscale anterioare in prezentul control fiscal nu s-a aplicat unitar legislatia fiscala privind tratamentul fiscal al TVA interpretarea fiind complet diferita, ceea ce reprinted o incalcare a prevederilor art.5 din Codul de procedura fiscala.

In consecinta, contestatara solicita admiterea contestatiei, desfiintarea deciziei de impunere, a raportului de inspectie fiscala si a dispozitiei de masuri si rambursarea TVA in suma totala de r lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/31.07.2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S3 x/31.07.2015, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice a stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare in suma de t lei
- TVA stabilita suplimentar in suma de y lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de r lei
- TVA aprobata la rambursare in suma de a lei
- TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de (-) p lei.

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/30.07.2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S3 x/31.07.2015, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice a dispus corectarea facturilor emise catre beneficiarii serviciilor de cazare cu cota de 9%, in perioada 01.03.2014-28.02.2015, conform art.159 din Codul fiscal.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatările organelor de inspectie fiscala, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

SC X SA este in reorganizare judiciara, fiind reprezentata de administrator judiciar Cabinet Individual de Insolventa "PC-F", desemnat prin Incheierea nr. x/10.09.2012 pronuntata de Tribunalul Constanta, Sectia a II-a Civila, in dosarul nr.x/3/2010.

Societatea are ca obiect de activitate "Inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate " - cod CAEN 6820.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S3 x/31.07.2015 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice a efectuat inspectie fiscala partiala la SC X SA - in reorganizare judiciara, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu optiune de rambursare aferente perioadei aprilie 2014 - mai 2015, cu control anticipat si ulterior.

Perioada inspectiei fiscale a fost cuprinsa intre 11.11.2014 - 31.07.2015.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S3 x/31.07.2015, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice au emis urmatoarele acte administrative fiscale:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/31.07.2015, prin care au stabilit TVA suplimentara in suma de y lei, au respins la rambursare TVA in suma de r lei, cu consecinta stabilirii TVA suplimentar si ramasa de plata in suma de (-) p lei.

- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/30.07.2015, prin care au dispus corectarea facturilor emise cu cota de 9% in perioada 01.03.2014-28.02.2015 conform art.159 din Codul fiscal.

3.1. Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de y1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara, prin calcularea pro-ratei de TVA, urmare reincadrarii operatiunii de cazare in camine studentesti si muncitoresti in operatiune de inchiriere, scutita de taxa fara drept de deducere si ajustarii TVA aferenta achizitiilor efectuate in vederea transformarii si modernizarii imobilelor inchiriate, in conditiile in care societatea a prezentat documente privind clasificarea structurilor de primire turistica pentru servicii de cazare, valabile ulterior perioadei supuse inspectiei fiscale, pana la aceasta data operatiunea calificandu-se drept inchiriere.

In fapt, in perioada 01.03.2014-31.05.2015, SC X SA a realizat urmatoarele operatiuni:

- inchiriere spatii comerciale aflate in proprietatea societatii pentru care a depus notificari privind taxarea operatiunii aplicand cota de TVA de 24%, conform art.140 alin.1 din Codul fiscal;

- inchiriere locuinte de serviciu, in baza contractelor incheiate, considerate operatiuni scutite fara drept de deducere, conform art.141 alin.2 lit.e, coroborat cu art.126 alin.9 lit.c din Codul fiscal;

- cazare in camine pentru studenti si muncitori, in spatiile amenajate in acest scop, in baza contractelor incheiate cu persoane fizice si juridice, pentru care a aplicat cota redusa de 9% prevazuta la art.140 alin.2 lit.f din Codul fiscal.

Obiectul contractelor de prestari servicii incheiate cu beneficiarii (studenti, persoane juridice) il constituie "ocuparea unui loc" sau "cazarea unui numar de persoane."

Organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunea de cazare in operatiune de inchiriere, scutita de taxa fara drept de deducere, in conformitate cu art.141 alin.2 lit.e din Codul fiscal, coroborat cu art.126 alin.9 lit.c din Codul fiscal, motivata de faptul ca pentru a beneficia de cota redusa de taxa de 9% aferenta serviciilor de cazare, societatea trebuia sa faca dovada clasificarii in cadrul structurilor de primire turistice in cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu functie similara potrivit dispozitiilor legale in materie.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S3 x/31.07.2015 s-a stabilit TVA suplimentara, astfel:

- urmare reincadrarii operatiunii de cazare in operatiune de inchiriere, scutita de taxa fara drept de deducere, in conformitate cu art.141 alin.2 lit.e din Codul fiscal, coroborat cu art.126 alin.9 lit.c din Codul fiscal, motivata de faptul ca pentru a beneficia de cota redusa de taxa de 9% aferenta serviciilor de cazare societatea trebuia sa faca dovada clasificarii in cadrul structurilor de primire turistice in cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu functie similara sau sa depuna notificarea privind optiunea de taxare a inchirierii;

- urmare aplicarii pro-ratei definitive aferente anului 2014 (in cota de 13%, stabilita la verificarea anterioara) si pro-rata provizorie pe anul 2015 (in cota de 6%), in conformitate cu art.147 alin.5 si alin.8 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- urmare ajustarii TVA dedusa pentru imobilele transformate sau modernizate in vederea realizarii operatiunilor reincadrate ca scutite de taxa fara drept de deducere, conform art.149 alin. 2 si alin. 4 si art.161 alin.5 din Codul fiscal si pct.54 alin.2 din Normele metodologice de aplicare.

Prin contestatia formulata, SC X SA considera ca a aplicat corect TVA in cota de 9% pentru serviciile de cazare in camine, intrucat prevederile Codului fiscal si cele ale Normelor metodologice de aplicare nu solicita, pentru aplicarea cotei reduce, obtinerea vreunei clasificari turistice.

In sustinerea contestatiei, societatea a anexat copii ale contractelor de prestari servicii incheiate cu persoane fizice si juridice privind inchiriere/cazare al caror obiect il constituie "ocuparea unui loc" sau "cazarea unui numar de persoane" in imobile destinate acestui scop, precum si Autorizatii provizorii de functionare incepand cu data de 09.02.2015 si Note de clasificare a structurilor de primire turistice cu functiuni de cazare si alimentatie publica incepand cu data de 28.05.2015.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata, pana la data de 20.01.2015:

"Art. 140 - (2) Cota redusa de 9% se aplica asupra bazei de impozitare pentru urmatoarele prestari de servicii si/sau livrari de bunuri:

(...) **f) cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping."**

In aplicarea acestor prevederi, pct. 23 alin.6 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(6) Cota redusă de taxă de 9% prevăzută la art. 140 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal se aplică pentru cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping. În situația în care costul micului dejun este inclus în prețul de cazare, cota redusă se aplică asupra prețului de cazare, fără a se defalca separat micul dejun. Orice persoană care acționează în condițiile prevăzute la pct. 7 alin. (1) sau care intermediază astfel de operațiuni în nume propriu, dar în contul altei persoane, potrivit art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, aplică cota de 9% a taxei, cu excepția situațiilor în care este obligatorie aplicarea regimului special de taxă pentru agenții de turism, prevăzut la art. 152¹ din Codul fiscal.”

De asemenea, potrivit art.141 alin.2 lit.e din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art.141 - (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesionarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă. Fac excepție următoarele operațiuni:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor; (...)."

Conform prevederilor legale antecitate, cota redusa de TVA de 9% se aplica pentru cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, asa cum se precizeaza la alin.6 al pct. 23 din Normele metodologice privind aplicarea art.140 alin.2 lit.f din Codul fiscal.

In speta, organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunea de cazare a persoanelor fizice si juridice in spatiile apartinand societatii pentru care a aplicat cota de TVA de 9% in operatiune de inchiriere, scutita de taxa fara drept de deducere, pe motiv ca, in perioada

verificata nu a facut dovada clasificarii in cadrul structurilor de primire turistice in cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu functie similara, in conformitate cu dispozitiile legale care reglementeaza activitatea de turism.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la calculul pro-ratei de TVA, avand in vedere ca inchirierea este operatiune scutita fara drept de deducere, in lipsa notificarii privind optiunea de taxare a operatiunilor.

Totodata, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA dedusa de societate pentru imobilele transformate si modernizate pentru care au fost obtinute Autorizatii provizorii de functionare si Note de clasificare a structurilor de primire turistice cu functiuni de cazare si alimentatie publica, cu valabilitate din luna februarie 2015, respectiv martie 2015.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei raportat la sustinerile contestatarei se retin urmatoarele:

Societatea detine in proprietate urmatoarele imobile declarate la AS3FP ca sedii secundare/puncte de lucru: AB nr. , bl. C, sector 3; bd. E nr.-, sector 3; str. P bloc , sector 1; str. T G bloc b, sector 4; str. T G, bloc b, sector 4.

O parte din suprafata fiecarui imobil a fost inchiriata in scop comercial, in regim de taxare cu cota standard de TVA de 24%, fiind depuse Notificari privind optiunea de taxare a operatiunilor, iar o alta parte a fost inchiriata in regim de taxare cu cota redusa de TVA de 9%.

In vederea inchirierii, in perioada verificata, SC X SRL a incheiat, in calitate de prestator, contracte de prestari servicii cu persoane fizice si juridice, in calitate de beneficiari, in spatiile detinute de societate, al caror obiect il constituie, asa cum rezulta din contractele depuse la dosarul cauzei, spre exemplificare:

- obiectul contractului nr. x/03.02.2015 incheiat intre SC X SRL si persoana juridica SC C C SRL: cazarea unui numar de 25 locuri in bloc C3 din str. T G nr. B, sector 4, Bucuresti din unitatea de cazare C3 T G . Cazarea se face in camere cu 4 locuri. In situatia in care Beneficiarul opteaza pentru cazarea in camere a unui numar mai mic de persoane decat cel al locurilor prevazute, atunci acesta va achita contravaloarea cazarii pentru toate cele 4 locuri cu care este prevazuta camera;

- obiectul contractului nr. /06.03.2015 incheiat intre SC X SRL si persoana fizica B D : ocuparea unui loc in Caminul studentesc A V M2B, cam. , camera tip 3 locuri de cazare.

Intrucat din analiza contractelor prezentate rezulta ca persoanele cazate in imobilele detinute de societate nu au calitatea de turisti, organele de inspectie fiscala au considerat ca pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 9% privind operatiunile derulate in cadrul contractelor de inchiriere societatea avea obligatia sa faca dovada clasificarii in cadrul structurilor de primire turistice sau al sectoarelor cu functie similara, asa cum sunt definite in Normele metodologice aprobate prin Ordinul Autoritatii Nationale pentru Turism nr. 65/2013.

Incepand cu luna februarie 2015, SC X SA a obtinut si prezentat urmatoarele documente:

1. - Autorizatie provizorie de functionare nr. x/09.02.2015 pentru sediul din Bucuresti bd. E nr. , sector 3;

- Autorizatie provizorie de functionare nr. x/19.02.2015 pentru sediul din Bucuresti str. P bloc , sector 1;

- Autorizatie provizorie de functionare nr. x/03.03.2015 pentru sediul din Bucuresti str. T G bloc b, sector 4;

- Autorizatie provizorie de functionare nr. x/03.03.2015 pentru sediul din Bucuresti A B nr. , bl. , sector 3;

- Autorizatie provizorie de functionare nr. x/03.03.2015 pentru sediul din Bucuresti str. T G , bloc b, sector 4, potrivit carora se acorda dreptul de a pune in functiune structura de primire turistica la tipul, categoria de clasificare si capacitatea totala mentionate in autorizatii, specificandu-se ca acestea sunt valabile pana la data verificarii la fata locului de catre personalul de specialitate cu atributii in acest sens din cadrul ANT.

2. - Nota de clasificare a structurilor de primire turistice cu functiuni de cazare si alimentatie publica nr. x/28.05.2015 pentru sediul din Bucuresti bd. E nr. , sector 3;

- Nota de clasificare a structurilor de primire turistice cu functiuni de cazare si alimentatie publica nr. x/28.05.2015 pentru sediul din Bucuresti str. P bloc , sector 1;

- Nota de clasificare a structurilor de primire turistice cu functiuni de cazare si alimentatie publica nr. x/28.09.2015 pentru sediul din Bucuresti str. T G bloc b si b, sector 4;

- Nota de clasificare a structurilor de primire turistice cu functiuni de cazare si alimentatie publica nr. x/29.05.2015 pentru sediul din Bucuresti A B nr. , bl. C , sector 3,

Fata de cele mai sus prezentate nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. In ceea ce priveste natura operatiunilor reincadrate de inspectia fiscala

In primul rand, 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.

Referitor la aplicabilitatea dispozitiilor art.141 alin.2 lit.e din Codul fiscal, anterior invocate, se retin si dispozitiile legislatiei comunitare in domeniul TVA, respectiv art.135 din Directiva 2006/112/CE transpusa la art.141 alin.2 lit.e din Codul fiscal, conform carora:

„(1) *Statele membre scutesc urmatoarele operatiuni:*

[...] *l) leasingul sau inchirierea de bunuri imobile. [...].*

(2) *Sunt excluse de la scutirea prevazuta la lineatul (1) litera (l) urmatoarele operatiuni:*

(a) *prestarea de servicii de cazare, definita de legislatia statelor membre, in sectorul hotelier sau in sectoare cu functie similara, inclusiv cazari in tabere de vacanta sau in locuri amenajate pentru camping; [...].*”

Raportat la aceste prevederi, pentru definirea serviciilor de cazare in sectorul hotelier sau in sectoare cu functie similara, inclusiv cazari in tabere de vacanta sau in locuri amenajate pentru camping , legislatia comunitara trimite, prin reglementare scrisa, la legislatia statelor membre.

In aceste conditii, intrucat in cuprinsul Titlului VI din Codul fiscal nu este definita sintagma „alte unitati de cazare cu functii similare”, acestea trebuie interpretate prin raportare la legislatia specifica organizarii si desfasurarii activitatii de turism.

Astfel, in speta devin incidente si prevederile OG nr.58/1998 privind organizarea si desfasurare activitatii de turism in Romania, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„Art.2 - În sensul prezentei ordonanțe, termenii și expresiile de mai jos semnifică după cum urmează:

(...); d) structură de primire turistică - orice construcție și amenajare destinată, prin proiectare și execuție, cazării turiștilor, servirii mesei pentru turiști, agrementului, transportului special destinat turiștilor, tratamentului balnear pentru turiști, împreună cu serviciile aferente.

Structurile de primire turistice includ:

- structuri de primire turistice cu funcțiuni de cazare turistică: hoteluri, hoteluri-apartament, moteluri, vile turistice, cabane, bungalouri, sate de vacanță, campinguri, camere de închiriat în locuințe familiale, nave fluviale și maritime, pensiuni turistice și pensiuni agroturistice și alte unități cu funcțiuni de cazare turistică;

- structuri de primire turistice cu funcțiuni de alimentație publică: unități de alimentație din incinta structurilor de primire cu funcțiuni de cazare, unități de alimentație publică situate în stațiuni turistice, precum și cele administrate de societăți comerciale de turism, restaurante, baruri, unități de fast food, cofetării, patiserii și care sunt atestate conform legii; (...).”

“*Art.27 - (1) Conducerea operativă a unei agenții de turism sau a unei structuri de primire turistice trebuie să fie asigurată de o persoană fizică care deține brevet de turism în domeniu sau certificat de absolvire a unui curs de formare managerială în domeniu, organizat de un furnizor de formare profesională autorizat, sau diplomă de licență/masterat/doctorat privind absolvirea cursurilor universitare/postuniversitare în domeniul turismului.*”

“*Art.28 - În scopul protecției turiștilor, oferirea, comercializarea, vânzarea serviciilor și a pachetelor de servicii turistice, precum și crearea de produse turistice pe teritoriul României pot fi realizate numai de către agenții economici din turism autorizați de Ministerul Turismului, posesori de licențe în turism sau de certificat de clasificare, după caz.*”

De asemenea, potrivit Ordinului nr. 65/2013 pentru aprobarea Normelor metodologice privind eliberarea certificatelor de clasificare a structurilor de primire turistice cu funcțiuni de cazare și alimentație publică, a licențelor și brevetelor de turism:

“*Art.2 - În sensul prezentelor norme, termenii de mai jos au următorul înțeles:*

(...);

b) structură de primire turistică cu funcțiune de cazare: hoteluri, hoteluri-apartament, hosteluri, moteluri, vile turistice, cabane turistice, bungalow-uri, sate de vacanță, campinguri, popas turistic, căsuțe tip camping, apartamente și camere de închiriat în locuințe familiale, nave fluviale și maritime inclusiv pontoane plutitoare, pensiuni turistice și pensiuni agroturistice și alte unități cu funcțiuni de cazare turistică;

c) structură de primire turistică cu funcțiune de alimentație publică: unități de alimentație din incinta structurilor de primire cu funcțiuni de cazare (inclusiv cele care deservește acestora), unități de alimentație publică situate în stațiuni turistice, precum și cele administrate de societăți comerciale de turism, restaurante, baruri, unități de fast food, cofetării, patiserii și care sunt atestate conform legii;

d) certificat de clasificare: document eliberat de către instituția publică centrală responsabilă în domeniul turismului, care reprezintă o formă codificată de prezentare sintetică a nivelului de confort, a calității dotărilor și a serviciilor prestate în cadrul structurilor de primire turistice cu funcțiuni de cazare și/sau alimentație publică. Certificatul de clasificare este însoțit de fișa privind încadrarea nominală a spațiilor de cazare pe categorii sau de fișa privind încadrarea și organizarea spațiilor în structurile de primire turistice cu funcțiuni de alimentație publică, constituind parte integrantă a acestuia.”

“*Art.3 - (1) Structurile de primire turistice cu funcțiuni de cazare și alimentație publică se clasifică pe stele și respectiv, margarete în cazul pensiunilor turistice și agroturistice, în funcție de caracteristicile constructive, dotările și calitatea serviciilor pe care le oferă, potrivit condițiilor și criteriilor minime obligatorii și suplimentare cuprinse în anexele nr. 1, 1.1, 1.1.1, 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.5.1, 1.6, 1.7, 1.8, 2 și 7 care fac parte integrantă din prezentele norme metodologice.*

La Anexa 7 sunt prevazute criteriile minime obligatorii privind clasificarea structurilor de primire turistice cu functiuni de cazare de tip apartament de inchiriat si camere de inchiriat

Din analiza contractelor prezentate in timpul inspectiei fiscale si a celor doua contracte anexate la dosarul cauzei rezulta ca persoanele cazate in imobilele detinute de societate nu au calitatea de turisti, acestia fiind salariatii ai beneficiarului sau studenti.

Or, asa cum s-a retinut anterior, clasificarea structurilor de primire turistice se face de catre Autoritatea Nationala a Turismului, ca autoritate abilitata privind autorizarea in domeniul turismului.

Pe de alta parte, se retine ca pentru spatiile inchiriate catre persoane juridice ca spatii comerciale aflate in proprietatea societatii, SC X SA a avut comportament fiscal diferit, respectiv a depus Notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin.2 lit.e, coroborat cu art.141 alin.3 din Codul fiscal, de unde rezulta o acceptare tacita privind caracterul de inchiriere al serviciului prestat.

Mai mult, in cadrul contractelor comerciale de prestari servicii incheiate cu diversi beneficiari, al caror obiect il constituie ocuparea unui numar de locuri in imobilele proprietate a contestatarei, beneficiarul este obligat sa prezinte prestatorului un tabel nominal cu datele personale ale fiecarei persoane cazate, in mod expres stipulandu-se ca „este interzisa subinchirierea spatiului de cazare”, ceea ce reprezinta o recunoastere a operatiunii de inchiriere.

Concluzionand, fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca structurile de primire turistice cu functiuni de cazare si/sau alimentatie, astfel cum sunt reglementate, trebuie sa detina un certificat de clasificatie care atesta nivelul de confort, calitatea dotarilor si a serviciilor prestate.

Urmare solicitarii din adresa nr. x/08.10.2014 a Serviciului Solutionare Contestatii cu privire la aplicarea cotei reduse de TVA, prevazuta de art.140 alin.2 lit.f) din Codul fiscal, pentru veniturile obtinute din cazarea in camine studentesti si muncitoresti, in baza contractelor incheiate, prin adresa nr. x/19.05.2015, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/21.05.2015, Directia Generala de Legislatie Cod Fiscal si Reglementari Vamale din cadrul Ministerului Finantelor Publice a precizat urmatoarele: „in ceea ce priveste regimul TVA aplicabil in cazul operatiunilor constand in cazarea in camine studentesti si muncitoresti, pana la data modificarii dispozitiilor pct.23 alin.6 din norme metodologice de aplicare, prevederile din Codul fiscal se aplica si tinand cont de alte prevederi legale din legislatia specifica.”

Astfel, se poate considera ca, **desi legislatia in domeniul TVA nu defineste structura de primire turistica, in vederea aplicarii cotei reduse de TVA de 9% prevazute la art.140 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal pentru servicii de cazare este necesara clasificarea structurilor de primire turistica, in caz contrar operatiunea calificandu-se drept inchiriere.**”

Ca atare, avand in vedere ca incepand cu luna februarie 2015, respectiv martie 2015 societatea a obtinut autorizatiile provizorii de functionare pentru sediile reamenajate in vederea acordarii serviciilor de cazare catre studenti si muncitori, motivatiile acesteia sunt neintemeiate, aceasta reprezentand o recunoastere a faptului ca pentru a beneficia de cota redusa de TVA de 9% pentru serviciile de cazare trebuia sa faca dovada clasificarii in cadrul structurilor de primire turistice in cadrul sectorului hotelier.

Mai mult, aceste autorizatii au fost emise cu caracter provizoriu sub rezerva verificarii ulterioare.

2. In ceea ce priveste calculul pro-ratei definitive pe anul 2014

Referitor la aplicarea regimului de taxare de catre persoanele cu regim mixt, potrivit art.147 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

"**Art.147.** - (1) Persoana impozabila care realizeaza sau urmeaza sa realizeze atât operatiuni care dau drept de deducere, cât si operatiuni care nu dau drept de deducere este denumita în continuare persoana impozabila cu regim mixt. Persoana care realizeaza atât operatiuni pentru care nu are calitatea de persoana impozabila, în conformitate cu prevederile art. 127, cât si operatiuni pentru care are calitatea de persoana impozabila este denumita persoana partial impozabila. (...).

(2) (...). Daca persoana partial impozabila desfasoara activitati în calitate de persoana impozabila, din care rezulta atât operatiuni cu drept de deducere, cât si operatiuni fara drept de deducere, este considerata persoana impozabila mixta pentru respectivele activitati si aplica prevederile prezentului articol. (...).

(5) Achizitiile pentru care nu se cunoaste destinatia, respectiv daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proportia în care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere se evidentiaza într-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de pro-rata.

(6) Pro-rata prevazuta la alin. (5) se determina ca raport între:

a) suma totala, fara taxa, dar cuprinzând subventiile legate direct de pret, a operatiunilor constând în livrari de bunuri si prestari de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numarator; si

b) suma totala, fara taxa, a operatiunilor prevazute la lit. a) si a operatiunilor constând în livrari de bunuri si prestari de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finantarii operatiunilor scutite fara drept de deducere sau operatiunilor care nu se afla în sfera de aplicare a taxei.

(7) Se exclud din calculul pro-rata urmatoarele:

a) valoarea oricarei livrari de bunuri de capital care au fost utilizate de persoana impozabila în activitatea sa economica;

b) valoarea oricaror livrari de bunuri sau prestari de servicii catre sine efectuate de persoana impozabila si prevazute la art. 128 alin. (4) si la art. 129 alin. (4), precum si a transferului prevazut la art. 128 alin. (10);

c) valoarea operatiunilor prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a) si b), precum si a operatiunilor imobiliare, altele decât cele prevazute la lit. a), în masura în care acestea sunt accesorii activitatii principale.

Normele metodologice:

"(2) În sensul art. 147 alin. (7) lit. c) din Codul fiscal, operațiunile imobiliare reprezintă operațiuni de livrare, închiriere, leasing, arendare, concesiune și alte operațiuni similare efectuate în legătură cu bunurile imobile.

(3) O operațiune este accesorie activității principale dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a. realizarea acestei operațiuni necesită resurse tehnice limitate privind echipamentele și utilizarea de personal;

b. operațiunea nu este direct legată de activitatea principală a persoanei impozabile; și

c. suma achizițiilor efectuate în scopul operațiunii și suma taxei deductibile aferente operațiunii, sunt nesemnificative.

Codul fiscal:

(8) Pro-rata definitiva se determina anual, iar calculul acesteia include toate operatiunile prevazute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia nastere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitiva se determina procentual si se rotunjesto pâna la cifra unitatilor imediat urmatoare. La decontul de taxa prevazut la art. 156², în care s-a efectuat ajustarea

prevazuta la alin. (12), se anexeaza un document care prezinta metoda de calcul al pro-rata definitiva.

Normele metodologice:

(5) În cazul în care ulterior depunerii decontului de taxă se constată erori în calculul pro rata definitivă pentru perioade anterioare:

a) dacă pro rata corect determinată este mai mică decât pro rata utilizată, persoana impozabilă are obligația să procedeze la regularizarea diferențelor în cadrul perioadei prevăzute la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal;

b) dacă pro rata corect determinată este mai mare decât pro rata utilizată, persoana impozabilă are dreptul să procedeze la regularizarea diferențelor în cadrul perioadei prevăzute la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

Codul fiscal:

(9) Pro-rata aplicabila provizoriu pentru un an este pro-rata definitiva, prevazuta la alin. (8), determinata pentru anul precedent, sau pro-rata estimata pe baza operatiunilor prevazute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operatiunilor cu drept de deducere în totalul operatiunilor se modifica în anul curent fata de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie sa comunice organului fiscal competent, la începutul fiecarui an fiscal, cel mai târziu pâna la data de 25 ianuarie inclusiv, pro-rata provizorie care va fi aplicata în anul respectiv, precum si modul de determinare a acesteia. În cazul unei persoane impozabile nou-înregistrate, pro-rata aplicabila provizoriu este pro-rata estimata pe baza operatiunilor preconizate a fi realizate în timpul anului calendaristic curent, care trebuie comunicata cel mai târziu pâna la data la care persoana impozabila trebuie sa depuna primul sau decont de taxa, prevazut la art. 156².

(10) Taxa de dedus într-un an calendaristic se determina provizoriu prin înmultirea valorii taxei deductibile prevazute la alin. (5) pentru fiecare perioada fiscala din acel an calendaristic cu pro-rata provizorie prevazuta la alin. (9), determinata pentru anul respectiv.

(11) Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculeaza definitiv prin înmultirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, prevazuta la alin. (5), cu pro-rata definitiva prevazuta la alin. (8), determinata pentru anul respectiv.

(12) La sfârșitul anului, persoanele impozabile cu regim mixt trebuie sa ajusteze taxa dedusa provizoriu astfel:

a) din taxa de dedus determinata definitiv, conform alin. (11), se scade taxa dedusa într-un an determinata provizoriu, conform alin. (10);

b) rezultatul diferenței de la lit. a), în plus sau în minus după caz, se înscrie în rândul de regularizări din decontul de taxă, prevăzut la art. 156², aferent ultimei perioade fiscale a anului, sau în decontul de taxă aferent ultimei perioade fiscale a persoanei impozabile, în cazul anulării înregistrării acesteia. “

Prevederi asemanatoare au existat pe toata perioada supusa verificarii.

Potrivit dispozitiilor legale sus mentionate, in cazul persoanelor impozabile cu regim mixt, deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor se exercita in functie de destinatia acestora, respectiv:

- pentru achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere taxa se deduce integral;
- pentru achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere taxa nu se deduce taxa;
- pentru achizitiile pentru care nu se cunoaste destinatia ori proportia, taxa se deduce pe baza de pro-rata.

Conform celor mai sus citate, pro-rata definitiva se determina anual, permitand contribuabililor ca, in cursul anului sa isi deduca TVA intr-o proportie mai mica sau mai mare

decat cea care urmeaza a se stabili la sfarsitul anului, in luna decembrie, urmand a se efectua ajustarea taxei la sfarsitul anului, obligatie ce deriva din calitatea de persoana impozabila cu regim mixt.

Intrucat, urmare reincadrarii efectuate si stabilirii tratamentului fiscal al operatiunilor a rezultat ca societatea a efectuat atat operatiuni care dau drept de deducere cat si operatiuni care nu dau drept de deducere, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea pro-ratei definitive pe anul 2014 si provizorie pe anul 2015, conform art.147 alin.6 din Codul fiscal, pe baza datelor din balanta de verificare a societatii, respectiv ca raport intre:

- suma totala, fara taxa, a operatiunilor constand in livrari de bunuri si prestari de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numarator;

- suma totala, fara taxa, a operatiunilor prevazute la numarator si a operatiunilor constand in livrari de bunuri si prestari de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor,

astfel incat, la data de 31.12.2014, rezulta pro-rata definitiva aferenta anului 2014 si provizorie pe anul 2015 de 6%, calculata conform art.147 alin.8 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv: $d1/d2 = 5.862\%$, rotunjita la 6%.

3. In ceea ce priveste ajustarea taxei deduse

Referitor la ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital, potrivit art.149 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 149 - (1) În sensul prezentului articol:

a) **bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani**, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

b) bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane;

[...]

d) **taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.**

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a)-d):

[...]

b) *pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.*

(3) **Perioada de ajustare începe:**

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

b) *de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a*

taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;

d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;
2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;
3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

e) în cazurile prevăzute la art. 138.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;

b) pentru cazul prevăzut la alin. (4) lit. b), ajustarea se efectuează de persoanele impozabile care au aplicat pro rata de deducere pentru bunul de capital. Ajustarea reprezintă o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial și se efectuează în ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2);

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) și d), ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării;

d) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectuează atunci când apar situațiile enumerate la art. 138, conform procedurii prevăzute în norme.

(5¹) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.

(6) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă. “

“**Art.161** - (5) În situația în care un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat înainte de data aderării, este transformat sau modernizat după data aderării, iar valoarea fiecărei transformări sau modernizări efectuate după data aderării depășește 20% din valoarea bunului imobil sau a părții acestuia, exclusiv valoarea terenului, după transformare sau modernizare, persoana impozabilă, care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente, nu optează pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) sau anulează opțiunea de taxare, la sau după data aderării, va ajusta taxa deductibilă aferentă, conform prevederilor art. 149.”

Prevederi asemănătoare au existat pe parcursul întregii perioade verificate.

Din dispozițiile legale sus-citate rezulta ca dreptul de deducere pentru bunurile de capital este supus ajustării în situația în care acesta nu este folosit integral pentru activități care dau dreptul de deducere integrală.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării acquis-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.

In speta, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă transformării și modernizării imobilelor aflate în proprietatea societății, în perioada 01.05.2014-31.10.2014, în vederea utilizării acestora pentru servicii de cazare către studenți și muncitori.

Din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală rezulta următoarele:

- societatea a dedus TVA în suma de d lei aferentă achizițiilor efectuate în vederea realizării lucrărilor de transformare și modernizare, recepționate conform proceselor verbale de recepție nr. x/26.09.2014 și nr. x/13.10.2014; potrivit documentelor contabile și rapoartelor de evaluare, în urma modernizării, valoarea contabilă majorată a bunurilor imobile a depășit cu cel puțin 20% valoarea totală a imobilelor transformate și modernizate;

- urmare reincadrării veniturilor din cazare ca scutite fără drept de deducere, pentru anul 2014, în baza art.141 alin.2 lit.e din Codul fiscal, pentru care societatea nu a făcut dovada clasificării imobilelor (transformate și modernizate) în cadrul structurilor de primire turistice sau al sectoarelor cu funcție similară, potrivit normelor legale specifice activității de turism, inspecția fiscală a procedat la ajustarea taxei deduse pentru imobilele transformate și modernizate în conformitate cu art.149 alin.2 lit. b și alin.4 lit.a și art.161 alin.5 din Codul fiscal și normelor metodologice de aplicare, pe o perioadă de 20 de ani, începând din anul 2014.

Astfel, rezulta că societatea trebuie să restituie 20 douazecimi din TVA dedusă inițial, respectiv $d1:20 = d2$ lei;

- întrucât începând cu luna februarie, respectiv martie 2015, societatea a făcut dovada clasificării imobilelor (transformate și modernizate) în cadrul structurilor de primire turistice sau al sectoarelor cu funcție similară, potrivit Ordinului ANAT nr.65/2013, imobilele fiind utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere, inspecția fiscală a procedat la ajustarea, în favoarea societății, a TVA pe întreaga perioadă rămasă din perioada de ajustare, respectiv pentru 19 douazecimi din TVA dedusă inițial, conform art.149 alin.5¹ din Codul fiscal, rezultând TVA ajustată în suma de a lei ($a1-a2$) pe anul 2014.

Se retine ca, inspectia fiscală a procedat in conformitate cu art.94 din Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

(...);

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspectiei fiscale; (...).”

4. Referitor la aspectele de procedura fiscala invocate de contestatara, respectiv rambursarea TVA in cadrul inspectiilor fiscale anterioare, se retine ca prezenta verificare vizeaza o alta perioada, iar in conformitate cu art. 109 din Codul de procedura fiscala rezultatul inspectiei fiscale a fost consemnat in raportul de inspectie fiscala, in care s-au prezentat constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal si care a stat la baza emiterii deciziei de impunere prin care s-au stabilit diferentele fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii actualei inspectii fiscale.

Nici celelalte aspecte invocate de contestatara, referitoare la anumite formalitati ce trebuie indeplinite in vederea aplicarii unui anumit tratament fiscal, nu pot fi retinute, intrucat in speta este vorba de stabilirea naturii economice a operatiunii, respectiv cazare sau inchiriere si nu de anumite formalitati ce trebuie indeplinite privind aplicarea unui anumit tratament fiscal aplicabil aceleasi operatiuni, in situatiile prezentate de contestatara.

Prin urmare, se retine faptul ca, organele de inspectie fiscala au procedat in conformitate cu prevederile art.56, art.64, art.65, art.94 si art.105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, potrivit carora inspectia fiscala are obligatia examinarii tuturor documentelor justificative si a evidentelor financiar-contabile si fiscale si a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, 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, iar contribuabilii sa depuna documente si evidente care sa justifice si sa probeze actele si faptele rezultate din activitatea sa in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere.

Fata de aspectele prezentate mai sus, se retine faptul ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL a aplicat in mod eronat cota redusa de TVA de 9% pentru cazarea persoanelor fizice si juridice in camine studentesti si muncitoresti si au procedat la reincadrarea acestor operatiuni ca operatiuni de inchiriere scutite fara drept de deducere.

In consecinta, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SA - in reorganizare judiciara pentru TVA in suma de y1 lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/31.07.2015.

3.2. Referitor la TVA deductibila in suma de y2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra TVA in suma de y2 lei, in conditiile in care contestatara nu a prezentat motivele de fapt si de drept si dovezile pe care se intemeiaza contestatia cu privire la diferenta stabilita de inspectia fiscala

In fapt, prin decizia de impunere nr. F-S3 x/31.07.2015 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S3 x/31.07.2015, organele de inspectie fiscala din cadrul AS3FP nu au

acordat dreptul de deducere a TVA in suma de y2 lei aferenta unei achizitii efectuate in luna iulie 2014 de la SC G D SRL, societate radiata din data de 18.06.2014.

Referitor la TVA in suma de y2 lei, prin contestatia formulata societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In drept, potrivit prevederilor art. 205 si art. 206 din Codul de procedura fiscala, republicat:

Codul de procedura fiscala:

Art.205 - (1) Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în conditiile legii.

(2) Este îndreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna. (...)."

Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) **obiectul contestatiei;**

c) **motivele de fapt si de drept;**

d) **dovezile pe care se întemeiaza;**

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii."

In speta sunt incidente si prevederile art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"Daca organul de solutionare competent constata neîndeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei."

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „actor incumbit probatio”.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, **constatarea care se impune**, una naturala si de o implacabila logica juridica, **este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.**

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

Totodata conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul Preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscala nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscala:

„2.5. Organul de soluţionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt şi de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Intrucat SC X SA nu a prezentat motivele de fapt si de drept si dovezile pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la TVA in suma de y2 lei, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt si de drept si a dovezilor, care sunt elemente obligatorii si expres prevazute de art.206 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat, intrucat potrivit art.213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: **“In solutionarea contestatiei organul competent**

va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. **Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii**", iar potrivit art.213 alin.(4) - "**Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.**"

În consecința, urmează a se respinge ca nemotivată și nesustenută cu dovezi contestația formulată de SC X SA cu privire la TVA în suma de y2 lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-S3 x/31.07.2015.

Solicitarea contestată vizând rambursarea TVA în suma de r lei este neîntemeiată, în condițiile în care pentru suma y lei s-a stabilit că nu are dreptul la rambursare, iar suma de p lei este stabilită ca TVA achitată în plus (a se vedea col.10, din decizia de impunere, pag.2).

3.3. Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr. x/30.07.2015

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFPB se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală, contestată, nu se referă la stabilirea de obligații fiscale de plată și accesorii ale acestora și nici nu vizează măsuri de diminuare a pierderii fiscale, ci doar alte măsuri de îndeplinit de către societate, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intră în competența Serviciului soluționare contestații.

In fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr. x/30.07.2015, organele de inspectie fiscală au dispus societății măsura corectării facturilor emise cu cota de 9% în perioada 01.03.2014-28.02.2015 și emiterea facturilor de corectie, conform art.159 din Codul fiscal, către beneficiarii serviciilor de cazare.

In drept, în conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

"**Art. 205.** - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."

"**Art. 209** - (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspectie/control. (...)"

De asemenea, OMFP nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală", cod 14.13.27.18, prevede: "1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală" reprezintă *actul*

administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului".**

Intrucat masurile dispuse in sarcina SC X SA nu vizeaza nici stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat si nici masuri de diminuare a pierderii fiscale, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, care stabileste:

"5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente. "

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei sector 3 a Finantelor Publice, in calitate de organ fiscal emitent al Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/30.07.2015.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.11, art. 140, art.141, art.147, art.149 si art.161 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.2, art.27 si art.28 din OG nr.58/1998 privind organizarea si desfasurare activitatii de turism in Romania, cu modificarile si completarile ulterioare, art.2, art.3 din Normele metodologice, aprobate prin Ordinul 65/2013, art.205, art.206, art. 209, art. 216 si art.217 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", pct.2.5 si pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2906/2014:

DECIDE

1. Respinge, ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SA pentru TVA in suma de y1 lei stabilita suplimentar prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/31.07.2015, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AS3FP.

2. Respinge, ca nemotivata contestatia formulata de SC X SA pentru TVA in suma de y2 lei stabilita suplimentar prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/31.07.2015 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AS3FP.

3. Transmite, spre competenta solutionare, Administratiei sector 3 a Finantelor Publice, capatul de cerere al contestatiei formulata de SC X SA, cu privire la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/30.07.2015.

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.

