



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – București**
Serviciul soluționare contestații 1

Număr de înregistrare operator de date cu
caracter personal ANSPDCP: 20494



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - București

Str. Prof. Dr. Dimitrie Gerota
nr. 13, Sector 2, București
Tel : 021 307.57.64,
Fax : 021 305.74.44
relatii.publice.mb@mfinante.ro

DECIZIA nr. 622 / 16.11.2017
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X.S.R.L.,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice cu adresa nr. MBS1_AIF x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, completată cu adresa nr. MBS1_AIF x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x și cu adresa nr. MBS1_AIF x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X.S.R.L., CIF x**, cu domiciliul fiscal în Str. x, sector 1, București, reprezentată prin x în calitate de împuternicit.

Obiectul contestației înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. x, completată cu adresa înregistrată la AS1FP sub nr. x și cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P București sub nr. x îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S1 x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S1 x, comunicate sub semnătură în data de 23.06.2017, prin care organele fiscale din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară în sumă de **x lei**.

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **23.06.2017**, remis sub semnătură domnului x în calitate de împuternicit, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice la data de **31.07.2017**.

Constatand că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 269, art. 270, art. 272 alin. (2) și art 276 din Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este învestită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X.S.R.L.**

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală la **S.C. .X.S.R.L.** pentru TVA, pentru perioada 01.01.2016 - 30.09.2016, în vederea soluționării Decontului nr. INTERNT x prin care se solicită rambursarea soldului sumei negative de TVA în cuantum de x lei.

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-S1 x, iar în baza acestuia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S1 x, prin care organele fiscale din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au respins la rambursare și au stabilit suplimentar TVA în sumă de **x lei**, aprobând la rambursare suma de x lei.

Astfel, suma respinsă la rambursare de x lei reprezintă TVA colectată suplimentar astfel:

- x lei - pe motiv că .X.SRL avea obligativitatea refacturării către y a serviciilor de amenajare stație autobuz x pentru care societatea a dedus TVA în baza facturii nr. x emisă de furnizorul z în sumă de x lei, din care baza impozabilă în sumă de x lei și TVA în sumă de x lei;
- x lei - organele de control au stabilit că .X.SRL avea obligativitatea refacturării către y a serviciilor de amenajare magazin x situat în incinta x pentru care societatea a dedus TVA în baza facturilor emise de furnizorul x SRL în sumă de x lei, din care baza impozabilă în sumă de x lei și TVA în sumă de x lei.

II. Prin contestația formulată, **.X.S.R.L.** contestă în integralitate Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S1 x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x prin care a fost stabilită în sarcina societății TVA suplimentară în sumă de **x lei**.

Societatea susține că ajustarea TVA nu este justificabilă nici din punct de vedere legal și nici din punct de vedere economic întrucât:

1. În ceea ce privește TVA colectată suplimentar în sumă de x lei pentru amenajarea stației de autobuz, societatea consideră că argumentul echipei de inspecție fiscală cum că amenajarea stației de autobuz ar fi trebuit refacturată către x este lipsită de orice justificare economică întrucât nu există o asemenea obligație asumată între părți, și, mai mult decât atât, beneficiarul final al investiției este Primăria x urmare donației aprobată de Consiliul Local al Municipiului x.

2. În ceea ce privește TVA colectată suplimentar în sumă de x lei pentru lucrări de amenajare a magazinului x, societatea consideră că aceste lucrări nu trebuiau refacturate și că organele fiscale nu au ținut cont de prevederile contractuale. În plus societatea invocă și principiul neutralității TVA și reglementările contabile: subsecțiunea 3⁶ din OMFP 1802/2014 privind Reglementările contabile din 29 decembrie 2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate în care s-a definit tratamentul

contabil al stimulentele acordate la încheierea sau la renegocierea unor contracte.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatarei și prevederile legale în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale se rețin următoarele:

3.1 În ceea ce privește TVA colectată suplimentar în sumă de x lei pentru amenajarea stației de autobuz

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P București prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate pronunța asupra faptului că organele de inspecție fiscală au considerat că toate cheltuielile efectuate de .X.SRL pentru amenajarea stației de autobuz trebuiau refacturate către x deținătoare a terenului pe care a fost amenajată stația, în condițiile în care societatea face dovada, odată cu formularea punctului de vedere la RIF, că toată investiția (stația de autobuz și terenul aferent) este donată către Primăria municipiului x.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. F-S1 x organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentară în sumă de x lei aferentă facturii x emisă de furnizorul x către .X.SRL reprezentând servicii de amenajare a stației de autobuz x, stație amenajată pe terenul x pe motiv că actele de donație către Primăria Municipiului x sunt întocmite ulterior perioadei supuse inspecției fiscale.

Societatea consideră că operațiunea respectivă nu constituie livrare de bunuri în sfera TVA, actul de donație făcând dovada că operațiunea se încadrează în categoria bunurilor acordate gratuit pentru desfășurarea activității economice.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 270 - Livrarea de bunuri

[...]

(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 dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la [art. 305](#) alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni

care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției.

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;

b) 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 normele metodologice;

c) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin normele metodologice.

[Norme metodologice](#)

Pct.7 (10) În sensul art. 270 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal:

a) se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului. Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt ori au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu se consideră livrare de bunuri dacă:

1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau

2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia;

b) bunurile acordate în scop de reclamă cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile oferite în mod gratuit în cadrul campaniilor promoționale, mostre acordate pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare.

(11) Pe lângă situațiile prevăzute la alin. (10), nu constituie livrare de bunuri conform prevederilor art. 270 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile. În această categorie se cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: echipamentul de protecție și uniforme de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Nu se încadrează în această categorie orice gratuități acordate propriilor angajați sau altor persoane, dacă nu există nicio legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt: cotele gratuite de energie electrică acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane și altele de aceeași natură.

Exemplu: Pentru facilitarea accesului la un centru comercial o societate a depus diligențele necesare pentru construirea unui sens giratoriu. O parte a sensului giratoriu a fost construită pe terenul aparținând domeniului public, iar o parte pe

terenul societății. După finalizarea lucrărilor, pentru care primăria a obținut autorizație de construire, sensul giratoriu și partea din terenul aferent aparținând societății vor fi donate primăriei. Deși contractul prevede că sensul giratoriu va fi donat primăriei, întrucât bunurile construite pe domeniul public aparțin unității administrativ-teritoriale, din punctul de vedere al TVA nu se consideră că are loc o livrare de bunuri de la societate la primărie pentru lucrările efectuate pe terenul primăriei. Acestea reprezintă din punctul de vedere al TVA servicii acordate gratuit. În ceea ce privește donația părții din sensul giratoriu construite pe terenul societății și a terenului aferent, aceasta reprezintă din punctul de vedere al TVA o livrare de bunuri cu titlu gratuit. Atât prestările de servicii, cât și livrarea de bunuri, acordate gratuit, se consideră că au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice, respectiv pentru facilitarea accesului la centrul comercial, nefiind în sfera de aplicare a TVA. Societatea în cauză beneficiază de dreptul de deducere a TVA conform prevederilor art. 297 din Codul fiscal.”

Conform prevederilor legale rezultă faptul că preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri. Nu constituie livrare de bunuri în sensul TVA 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.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- organele de inspecție fiscală constată îndeplinirea tuturor condițiilor legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de societate, în urma controlului nu au existat diferențe aferente TVA deductibilă;
- în urma verificărilor efectuate asupra documentelor privind livrările aferente perioadei 01.01.2016 - 30.09.2016, baza de impunere s-a modificat cu suma de x lei și s-a colectat suplimentar TVA în sumă de x lei aferentă serviciilor de amenajare a stației de autobuz x pentru care societatea a dedus TVA în baza facturii nr. x emisă de furnizorul x pentru care organele fiscale au stabilit că .X.SRL avea obligativitatea refacturării către x – proprietar al terenului pe care a fost realizată investiția, pe motiv că *“pe timpul inspecției fiscale efectuată pentru perioada ianuarie - septembrie 2016 nu a fost pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală o înțelegere încheiată între x SCS și .X.SRL din care să rezulte că părțile și-au asumat o obligație din care să rezulte că lucrările de amenajare stație de autobuz efectuate de .X.SRL pe terenul deținut de x vor fi donate de cei doi parteneri”*;
- ulterior, odată cu formularea punctului de vedere la RIF societatea depune Hotărârea Consiliului Local al Municipiului Slatina nr. x prin care x – în calitate de deținătoare a terenului și .X.SRL – în calitate proprietar al investiției realizate (stație de autobuz și trecere de pietoni) donează investiția și terenul aferent Primăriei Municipiului x.

Astfel, în scopul clarificării situațiilor ce se pot încadra la art. 128 alin.(8) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal aplicabil până la 31.12.2015, Legea nr. 227/2015 vine cu noi precizări (exemple) prin Normele Metodologice de aplicare a art. 270 alin.(8), lit. b) (corespondentul art. 128 din Legea nr. 571/2003

privind Codul fiscal) menite să clarifice situațiile în care atât prestările de servicii, cât și livrarile de bunuri, acordate gratuit, nu se includ în sfera de aplicare a TVA **condiția obligatorie fiind ca ele să fie efectuate în scopul desfășurării activității economice.**

Din analiza constatărilor înscrise în raportului de inspecție fiscală și având în vedere cele menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu fac mențiuni cu privire la faptul dacă investiția efectuată de .X.SRL pe terenul aparținând x este făcută sau nu în vederea desfășurării activității sale economice.

În ceea ce privește motivația organelor fiscale cu privire la faptul că neprezentarea, în timpul inspecției fiscale, a unei înțelegeri încheiată între x și .X.SRL din care să rezulte că investiția va fi donată a determinat colectarea TVA suplimentară în sumă de x lei reprezentând servicii de amenajare a stației de autobuz x, stație amenajată pe terenul proprietatea x, se reține faptul că termenul în care societatea putea prezenta documentele prin care să probeze intenția donației **nu este unul de decădere**, prezentarea ulterioară a documentelor neângrădindu-i societății dreptul de a beneficia de prevederile legale în vigoare pe perioada inspecției fiscale.

În speță, cu privire la faptul că operațiile desfășurate de contestatar se încadrează sau nu în sfera livărilor de bunuri, se constată că, în raportul de inspecție fiscală nr. x, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice **menționează doar că societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale efectuată pentru perioada ianuarie - septembrie 2016 o înțelegere încheiată între x SCS și .X.SRL din care să rezulte că lucrările de amenajare stație de autobuz efectuate de .X.SRL pe terenul deținut de x SCS vor fi donate de cei doi parteneri**, fără a analiza operațiunea în ansamblul ei și fără a face precizări cu privire la faptul dacă investițiile realizate de către .X.SRL sunt sau nu în strânsă legătură cu desfășurarea activității sale economice.

Astfel, se reține ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, prin exercitarea rolului sau activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor puse la dispoziție de contestatar, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunilor desfășurate de contestatară, atâta timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de aceasta în întregul lor, tinând cont de documentele puse la dispoziție de contestatară și de respectarea prevederilor legale și reține că, în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală și aspectele învederate anterior, cu documentele puse la dispoziție de contestatar, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, conform căroră:

“(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Conform pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, se reține că:

“11.4.[...] În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare”.

“11.5. Prin noul act administrative fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Pe cale de consecință, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-S1 x, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-S1 x va fi desființată pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de x lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o noua verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, **prin prezentarea, in extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale speței și analiza detaliată a operațiunilor desfășurate de societate din punct de vedere al încadrării lor în sfera operațiunilor scutite, a dovezilor prezentate de contestatară și menționarea acestora în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.**

3.2 În ceea ce privește TVA colectată suplimentar în sumă de x lei pentru lucrări de amenajare a magazinului x

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P București prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate pronunța asupra faptului că organele de inspecție fiscală au considerat că toate cheltuielile efectuate de .X.SRL pentru amenajarea spațiului închiriat de x SRL trebuiau refacturate acestuia, în condițiile în care contractul de închiriere prevede faptul că închirierea imobilului se va face conform descrierii tehnice x din data de

03.09.2015, descriere care cuprinde lucrările ce trebuiau efectuate asupra spațiului și care este anexă la contractul de închiriere.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. F-S1 x organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentară în sumă de x lei pe motiv că .X.SRL avea obligația refacturării către x SRL a serviciilor de amenajare magazin x situat în incinta Galeriilor Comerciale x pentru care societatea a dedus TVA în baza facturilor nr. x, nr. x, nr. x, nr. x, nr.x emise de furnizorul x SRL pentru amenajarea spațiului întrucât costurile de amenajare nu se regăsesc în prețul chiriei.

Contrar celor constatate de organele de control, societatea susține că cele două părți au încheiat un contract în condiții de piață, contract care prevede că spațiul închiriat de x trebuia predat de .X.SRL conform descrierii tehnice x și fără mobilier (echipamente). Drept urmare, în condițiile în care spațiul ar fi fost livrat fără amenajări interioare, chiria pe metrul pătrat ar fi fost mai mică.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 271 alin (2), alin.(4) lit.b), art.286 alin.(1), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 271 - Prestarea de servicii

[...]

(2) *Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.*

[...]

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

[...]

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

[Norme metodologice](#)

(7) *În sensul art. 271 alin. (4) din Codul fiscal, nu sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, precum și prestarea de servicii în mod gratuit, pentru scopuri legate de desfășurarea activității sale economice. Sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau serviciile prestate în mod gratuit de către persoana impozabilă pentru uzul propriu, 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. 298 din Codul fiscal.”*

“ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Conform prevederilor legale rezultă faptul că sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată serviciile prestate în mod gratuit către o persoană impozabilă **pentru uzul propriu sau al personalului acesteia sau pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității economice.** Nu sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată prestarea de servicii în mod gratuit, **pentru scopuri legate de desfășurarea activității sale economice.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele aspecte în ceea ce privește spațiul închiriat clientului Takko Fashion Internațional SRL:

- contractul de locațiune spații comerciale nr. x (traducerea legalizată în limba romana) este încheiat între x SRL în calitate de Locatar și y SRL în calitate de Locator. Conform contractului (traducerea legalizată) imobilul se va închiria conform descrierii tehnice x din data de 03.09.2015 care a fost prezentată de societate în timpul controlului ca Anexa 4 – Caiet de sarcini la Contractul de locațiune nr. x.

Contractul prevede următoarele:

- spațiul închiriat este de 489 mp;
- locatorul se obligă să predea spre folosință locația conform descrierii tehnice Anexa 4, anexă ce cuprinde cerințele minime de predare a spațiului, **satiul se va închiria fără echipamente (în germană „ohne Einrichtung vermietet”)**;

- durata închirierii 10 ani;
- chiria lunara este de 8% din cifra de afaceri dar nu mai puțin de 10.5 eur/m²;

- în data de 19.02.2016 a fost încheiat Actul adițional nr. 1 la contractul de locațiune din 15.09.2015 prin care se schimbă locatorul contractului, toate drepturile și obligațiile izvorâte din contract fiind cedate către .X.SRL care devine Locator;

- .X.SRL încheie cu societatea z SRL în calitate de antreprenor contractul nr. x având ca obiect realizarea documentației de execuție pentru locația magazin Takko conform cu tema de proiectare, layout și caiet de sarcini beneficiar și executarea lucrărilor de amenajare conform Anexei 1 – Deviz de lucrări. Conform contractului lucrările de amenajări interioare vor fi finalizate la data de 17.02.2016.

Din constatările organelor de control reiese că societatea .X.SRL a încheiat contracte de închiriere a spațiilor deținute și cu alți chiriași printre care z și y SRL, contractele având următoarele clauze:

y SRL

- spațiul închiriat este de 442,7 mp;

- locatorul se obligă să predea spre folosință locația conform descrierii tehnice Anexa 4, anexă ce cuprinde cerințele minime de predare a spațiului, **satiul se va închiria fără amenajări interioare (în germană „ohne Einrichtung vermietet”)**;
- durata închirierii 5 ani;
- chiria lunara este de 7% din cifra de afaceri dar nu mai puțin de 8.5 eur/m².

z SRL

- spațiul închiriat este de 415 mp;
- durata închirierii 10 ani;
- **proprietarul va plăti o contribuție de amenajare în valoare de 50.000 eur, plus TVA aplicabilă, în termen de 30 de zile calendaristice de la primirea facturii de la Chiriaș;**
- chiria lunara este de 10.5 eur/m² plus o chirie suplimentară de 4% din cifra de afaceri netă a chiriașului care se va aplica numai ca diferență pozitivă atunci când chiria depășește valoarea chiriei de bază stabilite.

Astfel, referitor la invocarile contestatarului și la constatările organelor de control facem următoarele precizări:

1. În ceea ce privește traducerea eronată a paragrafului din contract referitor la închirierea spațiului „*fără mobilier (echipamente)*” – așa cum susține contestatara în loc de „*fără amenajări*” așa cum a fost tradus și faptul că versiunea în limba Germană prevalează, din analiza contractului încheiat cu x SRL (similar celui încheiat cu x din punct de vedere al formularii – în română și germană) se reține faptul că în acest contract există aceeași prevedere referitoare la obiectul locațiunii „**ohne Einrichtung vermietet**” ca și în contractul cu x, traducerea, în acest caz, fiind „**fără amenajări interioare**”.

În cazul ambelor contracte predarea spațiului de închiriat a fost făcută cu respectarea descrierii tehnice solicitată de chiriaș, anexă la contract.

2. În ceea ce privește stabilirea prețului contractului având în vedere costurile suplimentare de amenajare, se reține faptul că fiecare contract are clauze proprii, stabilite prin negociere, astfel:

Din analiza anexei 4 la contractul încheiat cu **x SRL** rezultă că lucrările de amenajare au fost asumate atât de locator cât și de locatar. Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, în acest caz, lucrările ce au revenit locatorului au fost executate de x în baza contractului de antrepriză generală nr. x, iar amenajările ce au revenit locatarului au fost realizate de acesta pe cheltuiala sa. **În constatările organului de inspecție fiscală din RIF nu se regăsesc mențiuni cu privire la contravaloarea acestor lucrări de amenajare și dacă ele se regăsesc în prețul chiriei stabilite de .X.SRL cu x.**

În ceea ce privește clauza privind despăgubirile datorate de chiriaș către proprietar în contul amenajărilor suportate de acesta în cazul rezilierii contractului de închiriere înainte de termen, în cazul contractului încheiat cu x, din constatările organelor de control se reține faptul că societatea .X.SRL nu înregistrează în evidența contabilă lucrări suplimentare de amenajare.

Din analiza contractului de închiriere încheiat de .X.SRL cu x SRL se reține faptul că **proprietarul** va plăti o contribuție de amenajare în valoare de 50.000 eur, plus TVA aplicabilă, în termen de 30 de zile calendaristice de la primirea facturii de la Chiriaș. Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală se reține faptul că această contribuție de amenajare a fost facturată de chiriașul x SRL cu factura PEP x și a fost înregistrată în evidența fiscală a .X. SRL în luna martie 2016.

Astfel, conform celor menționate anterior, în cazul clientului x SRL, cheltuielile de amenajare au fost asumate de proprietar prin contract, chiriașul a acționat ca un cumpărător revinzător în temeiul art. 271 alin.(2) din Codul fiscal potrivit căruia *„atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective”*, emițând pentru aceste costuri de amenajare către proprietar o factură cu TVA.

În concluzie, în cazul clientului Pepco, proprietarul face amenajări asupra spațiului închiriat, singura diferență fiind că acesta nu le face direct prin înregistrarea în contabilitatea sa a facturilor emise de prestatorul serviciilor de amenajare, ci indirect, prin intermediul clientului care acționează în numele prestatorului, emitându-i în acest sens o factură cu contravaloarea acestor costuri de amenajare, **costul de amenajare fiind suportat în final de către Proprietar.**

În anexa 4 la contractul încheiat cu x SRL sunt menționate o serie de lucrări ce trebuie efectuate de către proprietar: instalațiile tehnice de ventilare și climatizare, specificații împotriva incendiilor, căi de evacuare și ieșiri de urgență, sistemul de iluminat de siguranță și urgență, acoperiș și fațadă, uși interioare și exterioare, ferestre, pardoseli, pereți interiori și exteriori, echipamente, fără ca această anexă să conțină și valoarea estimată a lucrărilor. Aceste lucrări de amenajare a spațiului comercial încheiat de x SRL au fost executate de x SRL în baza Contractului de prestări servicii proiectare antrepriză nr.x, valoare netă lucrări x lei.

În RIF se consemnează faptul că toate costurile efectuate de contestatar în ceea ce privește amenajarea spațiilor date spre închiriere sunt efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, aceasta depunând în acest sens Notificarea privind taxarea operațiunilor de închiriere și, ulterior, înregistrând venituri din închiriere.

În ceea ce privește formularea unei opinii cu privire la operațiunile desfășurate de societate în ansamblul lor, din constatările organului de inspecție fiscală din RIF nr. F-S1/x nu se pot trage concluzii cu privire la următoarele aspecte:

- dacă lucrările detaliate în Anexa 4 la contractul de închiriere încheiat cu x SRL exced celor prevăzute în Contractul de antrepriză generală nr. x încheiat cu x SRL;
- dacă lucrările efectuate de x SRL în baza Contractului de prestări servicii proiectare antrepriză nr.x și detaliate în Anexa 1 la contract se regăsesc în Anexa 4 la contractul de închiriere nr. x încheiat cu x SRL. Organul de soluționare a contestației a solicitat precizări suplimentare cu privire la acest aspect, răspunsul

organului fiscal fiind că lucrările menționate în Anexa 1 nu se regăsesc detaliate și descrise în Anexa 4 a contractului de închiriere, **caz în care s-ar fi putut pune la îndoială dreptul de deducere a TVA aferentă acestor achiziții raportat la folosința lor în scopul operațiunilor taxabile ale societății și nicideum obligația de a recupera, prin refacturare, aceste costuri de amenajare de la chiriaș.**

În speță, cu privire la faptul că operațiile desfășurate de societate se încadrează sau nu în sfera livărilor de bunuri, se constată că în raportul de inspecție fiscală nr. F-S1 x organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice **nu au stabilit clar motivul pentru care au încadrat costurile de amenajare suportate de .X.SRL în categoria serviciilor prestate în mod gratuit către clientul x raportat la prevederile legale referitoare la scopul utilizării acestor servicii (în scopul desfășurării economice sau pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice).**

Astfel, organele fiscale s-au marginit să menționeze doar aspecte care țin de propria interpretare a situației de fapt, fără a se raporta la prevederile legale, să invoce în susținerea constatărilor sale clauze contractuale care se referă la costuri de amenajare suportate de chiriaș – în condițiile în care aceste costuri nu există, fără a analiza operațiunea în ansamblul ei raportată atât la prevederile legale cât și la invocările contestatorului (referitoare la tratamentul fiscal al stimulentei).

Astfel, se reține ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, prin exercitarea rolului său activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor puse la dispoziție de contestatar, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunilor desfășurate de contestatară, atâta timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de aceasta în întregul lor, ținând cont de documentele puse la dispoziție de contestatară și de respectarea prevederilor legale și reține că, în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală **și aspectele învederate anterior**, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, conform cărora:

“(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Conform pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, se reține că:

“11.4.[...] În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare”.

"11.5. Prin noul act administrative fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Pe cale de consecință, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-S1 x, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-S1 x va fi desființată pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de x lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, **în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, prin prezentarea, in extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale speței și analiza detaliată a operațiunilor desfășurate de societate din punct de vedere al încadrării lor în sfera serviciilor asimilate prestării de servicii efectuate cu plată și menționarea acestora în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.**

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 270 alin.(2), alin.(4), lit.b), alin.(8), lit.b), art. 271 alin (2), alin.(4) lit.b), art.286 alin.(1), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 7 alin. (10) și (11) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016, art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 3741/2015 se:

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-S1 x, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-S1 x, emisă pentru

contribuabilul .X.SRL de către organele de inspecție fiscale din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice **pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de x lei**, urmând ca **organul fiscal competent** să încheie un nou act administrativ fiscal prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și pentru același impozit și care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.