

DECIZIA nr. 119 din 16.03.2020
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SRL, cu sediul în ..., Sector X, București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_.../30.01.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ..., înregistrată sub nr. MBR_REG_.../30.01.2020 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2020 și depusă în original cu adresa înregistrată sub nr.2020.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/2019, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/2019 și comunicată sub semnătură în data de ... în ceea ce privește TVA în sumă de **V lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

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

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală la ABC SRL pentru soluționarea DNOR aferent lunii ianuarie 2019, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/2019 în baza căruia 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-SX aaa/2019, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de V lei, care a diminuat TVA solicitată la rambursare.

Diferența stabilită provine din colectarea suplimentară a TVA pentru contribuția proprietarului în ceea ce privește costul lucrărilor de amenajare asupra spațiului închiriat în valoare de CX euro, la cursul euro din data de 28.09.2018, operațiunea fiind considerată impozabilă conform art. 268 alin. (1) din Codul fiscal.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere nr. F-SX aaa/2019 în ceea ce privește TVA în sumă de V lei invocând următoarele:

Echipa de inspecție fiscală a desconsiderat prevederile contractului de închiriere încheiat de societate în calitate de chiriaș cu CLC SRL în calitate de proprietar întrucât contribuția proprietarului la amenajarea spațiului de către chiriaș nu este operațiune impozabilă din perspectiva TVA. Prevederea de la art. 6.8.2 din anexa la contract referitoare la prezentarea facturilor și documentelor justificative aferente lucrărilor de amenajare nu poate fi interpretată în sensul că

societatea trebuia să emită o factură către proprietar deoarece proprietatea asupra lucrărilor de amenajare rămâne societății chiriașe.

Singura situație în care chiriașul trebuia să emită factură către proprietar era atunci când era considerat chiriaș ancoră conform jurisprudenței CJUE din cauza C-409/98 Mirror Group și jurisprudenței naționale reieșite din deciziile de soluționare a contestațiilor.

Refacturarea de cheltuieli invocată de echipa de inspecție fiscală are în vedere situația când sunt achitate bunuri sau servicii de către o persoană impozabilă, care sunt efectuate în contul altei persoane potrivit art. 286 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal și pct. 31 alin. 3-5 din Normele metodologice. Invocarea refacturării de cheltuieli este eronată deoarece cheltuielile de amenajare a spațiului au fost efectuate de societate pentru scopul activității sale economice, iar când societatea a contractat lucrările de amenajare de la diverși furnizori a acționat în nume propriu, nu în contul proprietarului.

Organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile Codului de procedură fiscală referitoare la luarea în considerare a mijloacelor de probă, respectiv contractul de închiriere și anexele acestuia, ignorând circumstanțele edificatoare pentru clarificarea situației de fapt fiscale. Pretinderea că, în fapt, contribuția proprietarului nu reprezintă un stimulent și că are loc o refacturare de cheltuieli excede prevederilor art. 73 din Codul de procedură fiscală. Normele contabile invocate nu pot avea nicio incidență în privința stabilirii tratamentului TVA aplicabil contribuției proprietarului întrucât aceste norme reglementează doar înregistrarea în contabilitate a stimulentului și nu tratamentul TVA, care trebuie stabilit conform art. 14 alin. 3 din Codul de procedură fiscală.

În sfârșit, societatea invocă că au fost încălcate principiile fundamentale privind TVA în ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale și securitatea juridică prin concluziile nelegale formulate de echipa de inspecție fiscală și solicită să se țină cont de materialele și informațiile prezentate cu privire la situația prezentată.

Societatea a solicitat susținerea orală a contestației, care i-a fost acordată în data de2020 conform minutei existente la dosarul cauzei și a prezentat documente suplimentare, iar în urma acesteia a transmis cu adresa nr. MBR_REG-.../27.02.2020 au transmis condițiile generale ale contractului de închiriere (partea B din contract).

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

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța cu privire la tratamentul TVA aplicat contribuției proprietarului la lucrările de amenajare a spațiului de către chiriaș, în condițiile în care din constatările organelor de inspecție fiscală nu se poate stabili dacă în schimbul contribuției societatea chiriașă a efectuat o prestare de servicii impozabilă în favoarea proprietarului.

În fapt, în vederea soluționării DNOR aferent lunii ianuarie 2019, societatea ABC SRL a fost supusă inspecției fiscale parțiale pentru TVA datorată în perioada 21.05.2018-31.01.2019.

Conform raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/2019 societatea a încheiat cu CLC SRL contractul de închiriere din data de 25.01.2018 pentru spațiul de birouri situat în, cu o suprafață netă de 1.128,6 mp și brută de 1.185,03 mp, data începerii fiind 1 aprilie 2018.

Contractul de închiriere prevede o perioadă fără plată a chiriei de 5 luni, precum și o contribuție a proprietarului în valoare de 100 euro/mp din suprafața brută, respectiv CX euro pentru lucrările de amenajare efectuate de chiriaș. Contribuția proprietarului trebuia plătită de proprietar chiriașului în termen de 20 de zile lucrătoare de la data începerii chiriei, numai în baza primirii documentelor justificative ale chiriașului (facturi, situații de lucrări relevante, procese-verbale de predare-primire a lucrărilor).

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, societatea a arătat că o astfel de contribuție reprezintă o facilitate/un stimulent practicat uzual la începutul unei colaborări pe segmentul închirierii spațiilor de birouri și că operațiunea nu reprezintă o operațiune impozabilă în sfera TVA, societatea neefectuând nicio livrare de bunuri sau o prestare de servicii în schimbul stimulentului, care să determine colectarea TVA și emiterea unei facturi către proprietar.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit prevederilor art. 222 și art. 223 din OMFP 1802/2014 contribuția proprietarului în situația descrisă nu reprezintă o facilitate (sau stimulent) sub forma unei sume de bani acordată de către proprietar chiriașului, atât din contract, cât și din evidența contabilă nereieșind că această contribuție este recunoscută ca o reducere a cheltuielilor cu chiria și că se încadrează în prevederile OMFP nr. 1802/2014. Ca atare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, în termen de 20 de zile de zile lucrătoare de la data începerii chiriei (20 de zile lucrătoare de la data de 01.09.2018), respectiv la data de 28.09.2018, în baza prevederilor contractului de închiriere, societatea chiriașă ABC SRL trebuia să emită factură pentru costurile lucrărilor de amenajare a spațiului în valoare de CX euro, pentru care trebuia să colecteze TVA în sumă de V lei.

În discuția finală cu contribuabil, organele de inspecție fiscală precizează că această contribuție a proprietarului nu este prevăzută ca o reducere a cheltuielilor cu chiria, ci ca o sumă achitată de proprietar chiriașului în baza documentelor care atestă realizarea investiției și consideră că, în fapt, a avut loc o refacturare a cheltuielilor cu amenajarea spațiului conform art. 286 din Codul fiscal și pct. 31 alin. (5) din Normele metodologice.

În drept, potrivit art. 268, art. 271 și art. 286 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 268. - (1) Din punctul de vedere al taxei **sunt operațiuni impozabile** în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu **o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată; [...]**".

"Art. 271. - (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 270.

(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”.

”Art. 286. - (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; [...]

(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

[...]

e) sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, inclusiv atunci când locatorul asigură el însuși bunul care face obiectul unui contract de leasing financiar sau operațional și refacturează locatarului costul exact al asigurării, precum și sumele încasate de o persoană impozabilă în numele și în contul unei alte persoane”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, din prevederile pct. 3 alin. (2), pct. 8 alin. (2)-(3) și pct. 31 alin. (3)-(5) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016 se desprind următoarele:

”3. (2) Condiția referitoare la plată prevăzută la art. 268 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. **O livrare de bunuri sau o prestare de servicii este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit, după cum urmează:**

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț”.

”8. (2) În sensul art. 271 alin. (2) din Codul fiscal, *când pentru aceeași prestare de servicii intervin mai multe persoane impozabile care acționează în nume propriu, prin tranzacții succesive, indiferent de natura contractului, se consideră că fiecare persoană este cumpărător și revânzător, respectiv a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv. Fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final.*

Exemplu: Societatea A prestează servicii de publicitate pentru produsele societății B. Serviciile sunt facturate către societatea C și aceasta le facturează către societatea B. Societatea C se consideră că a primit și a prestat în nume propriu servicii de publicitate.

(3) Prevederile alin. (2) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 31 alin. (4)”.

”31. (3) În sensul art. 286 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane impozabile reprezintă

sumele achitate de o persoană impozabilă pentru facturi emise de diverși furnizori/prestatori pe numele altei persoane și care apoi sunt recuperate de cel care le achită de la beneficiar. Persoana care achită sume în numele și în contul altei persoane nu primește facturi pe numele său și nici nu emite facturi pe numele său. Pentru recuperarea sumelor achitate în numele și în contul altei persoane se poate emite, în mod opțional, o factură de decontare de către persoana impozabilă care a achitat respectivele facturi. În situația în care părțile convin să își deconteze sumele achitate pe baza facturii de decontare, taxa nu se menționează distinct, fiind inclusă în totalul sumei de recuperat. Factura de decontare se transmite beneficiarului însoțită de factura achitată în numele său. Persoana care a achitat facturile în numele altei persoane nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate, nu colectează taxa pe baza facturii de decontare și nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri. Beneficiarul ale cărui facturi au fost achitate de altă persoană își va deduce în condițiile legii taxa pe baza facturii care a fost emisă pe numele său de furnizori/prestatori, factura de decontare fiind doar un document care se anexează la factura achitată.

(4) În cazul refacturării de cheltuieli, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 7 alin. (4) sau, după caz, ale pct. 8 alin. (3). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 30 alin. (4) și (5), respectiv dacă sunt cheltuieli cu impozite și taxe sau sunt cheltuieli accesorii, care cad în sarcina furnizorului/prestatorului în legătură cu operațiunile pe care le-a realizat, fiind recuperate de la client.

(5) Se consideră că are loc o refacturare de cheltuieli, în sensul alin. (4), atunci când sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) persoana impozabilă urmărește doar recuperarea contravalorii unor achiziții de bunuri/servicii care au fost efectuate pe numele său, dar în contul altei persoane;

b) persoana impozabilă nu recuperează mai mult decât cheltuiala efectuată.

(6) În măsura în care persoana impozabilă poate face dovada că singurul scop este refacturarea de cheltuieli, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (5), nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), **în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.** Se consideră că la aplicarea structurii de comisionar exigibilitatea pentru operațiunile refacturate intervine la data emiterii facturii de către persoana care refacturează cheltuieli efectuate pentru alte persoane, indiferent de natura operațiunilor refacturate. Pentru fiecare cheltuială refacturată se va aplica regimul fiscal al operațiunii de refacturate, referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile livrării/prestării refacturate”.

În speță, societatea ABC SRL a încheiat cu CLC SRL contractul de închiriere din data de 25.01.2018 pentru spațiul de birouri situat în ..., cu o suprafață netă de 1.128,6 mp și brută de 1.185,03 mp, data începerii fiind 1 aprilie 2018.

Contractul de închiriere prevede acordarea de facilități de către proprietar chiriașului conform anexei 11, parte integrantă din Partea A - Condiții speciale a contractului, care se adaugă Părții B - Condiții generale, facilități acordate luând

în considerare relația pe termen lung ce urmează a fi stabilită între părți și care includ:

- o perioadă fără plată a chiriei de 5 luni, de la data începerii contractului și până la data începerii chiriei (în fapt, perioada aprilie-august 2018);
- o contribuție a proprietarului în ceea ce privește costul lucrărilor de amenajare a spațiului de către chiriaș, în conformitate cu planurile chiriașului, în valoare de 100 euro/mp din suprafața brută, respectiv CX euro.

Potrivit contractului, contribuția proprietarului se achită în termen de 20 de zile lucrătoare de la data începerii chiriei, numai în baza primirii documentelor justificative ale chiriașului (facturi, situații de lucrări relevante, procese-verbale de predare-primire a lucrărilor ori raportul dirigintelui de șantier care să confirme realizarea corespunzătoare a lucrărilor, după caz). Lucrările chiriașului vor fi în proprietatea chiriașului.

Cu privire la **regimul fiscal al contribuției proprietarului la amenajarea spațiului închiriat de către chiriaș** se distinge **situația în care proprietarul se obligă să predea chiriașului un spațiu care să cuprindă amenajările ce urmează a fi efectuate de chiriaș în schimbul unei contribuții în numerar a proprietarului**, chiriașul fiind obligat să prezinte proprietarului documentele justificative aferente lucrărilor de amenajare, pentru a justifica costurile efectuate. În această situație chiriașul are calitatea de cumpărător-revânzător în sensul art. 271 alin. (2) din Codul fiscal deoarece pentru lucrările de amenajare a spațiilor a căror contravaloarea este suportată de proprietar, chiriașul acționează în nume propriu, dar în contul proprietarului, astfel că se consideră că respectivul chiriaș a primit în nume propriu lucrările de amenajare a spațiului pe baza facturilor primite de la antreprenori și a prestat în nume propriu lucrările de amenajare către proprietar, pentru care trebuie să emită factură către proprietar.

Pe de altă parte, **există situația în care lucrările de amenajare nu sunt asumate de către proprietar nefiind în sarcina acestuia**, fiind vorba de amenajări suplimentare dotării standard a spațiului închiriat asumată prin contract, efectuate în funcție de preferințele și necesitățile proprii ale chiriașului, care nu trebuie să prezinte proprietarului documentele justificative aferente lucrărilor de amenajare în schimbul contribuției primite. În această situație, nu se mai consideră că respectivul chiriaș acționează ca un cumpărător-revânzător pentru lucrări de amenajare neasumate contractual de proprietar, iar acordarea de către proprietar a contribuției către chiriaș pentru efectuarea de lucrări neasumate de amenajare a spațiului închiriat reprezintă o operațiune în afara sferei de aplicare a TVA, pentru care chiriașul nu are obligația emiterii facturii către proprietar, cu excepția cazului în care **chiriașul are rolul unui "chiriaș ancoră"**, a cărui simplă prezență în clădirea proprietarului atrage și alți clienți care să dorească să închirieze spații în aceeași clădire, caz în care chiriașul ancoră prestează servicii de publicitate în favoarea proprietarului, așa cum rezultă din decizia CJUE din cauza C-409/98 Mirror Group și are obligația emiterii facturii.

În ambele situații, sumele acordate de proprietar chiriașilor pentru amenajarea spațiilor închiriate nu reprezintă reduceri de preț pentru serviciile de închiriere prestate în sensul prevederilor art. 286 alin. (4) lit. a), respectiv art. 287 lit. c) din Codul fiscal.

În sensul celor de mai sus este și punctul de vedere al Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat prin adresa nr.2017 într-o speță având ca obiect stimulentele acordate chiriașilor sub forma contribuției la lucrările de amenajare.

Prin urmare, măsura în care contribuția proprietarului la lucrările de amenajare a spațiului efectuate de chiriaș este sau nu o operațiune în sfera de aplicare a TVA depinde de prevederile contractului de închiriere încheiat între părți și de modalitatea concretă în care părțile au acționat pentru transpunerea lor în practică.

În cuprinsul raportului nr. F-SX bbb/2019 organele de inspecție fiscală au considerat că suma achitată de proprietar chiriașului în baza documentelor care atestă realizarea investiției constituie o refacturare a cheltuielilor cu amenajarea spațiului conform art. 286 din Codul fiscal și pct. 31 alin. (5) din Normele metodologice și nicidecum o facilitate/un stimulent în sensul prevederilor art. 222 și art. 223 din OMFP nr. 1802/2014 deoarece nu a fost înregistrată în contabilitate ca o reducere a cheltuielilor cu chiria.

Aceste considerente **nu s-au bazat însă pe nicio analiză a prevederilor contractuale** în ceea ce privește asumarea lucrărilor de amenajare ca fiind în contul proprietarului sau, dimpotrivă, în contul chiriașului, prin raportare la clauzele din contract referitoare la gradul de dotare și amenajare a spațiului ce face obiectul închirierii, pe care proprietarul avea obligația să-l asigure chiriașului, la modalitatea de predare-primire a spațiului, la conținutul efectiv al lucrărilor de amenajare pe care chiriașul avea dreptul să le aducă spațiului și la obligațiile și drepturile părților cu privire la amenajarea spațiului la încetarea contractului.

Mai concret, organele de inspecție fiscală nu au analizat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală ce fel de spațiu a pus proprietarul CLC SRL la dispoziția chiriașului ABC SRL și nici nu au identificat conținutul efectiv al lucrărilor de amenajare a spațiului, pentru a identifica în ce măsură cheltuielile efectuate de chiriaș cu amenajarea spațiului sau, cel puțin, o parte dintre cheltuieli erau, în fapt, în sarcina proprietarului, pentru a interveni aplicarea structurii de comisionar invocată la discuția finală cu contribuabilul.

Se reține că art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevede următoarele:

”Art. 113. - (1) **Inspecția fiscală** reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, **verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente**, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, **organul de inspecție fiscală procedează la:**

[...] c) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;**

d) **verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale,**

corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...]”.

Conform prevederilor art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 131. - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) **Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate**, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte”.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ ”Contribuabilul/plătitorul **are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale**. Acesta este obligat să dea informații, **să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele**, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.

De asemenea, potrivit art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 7. - (3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate **circumstanțele edificatoare** fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”.

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea **in concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală**, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din

punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Având în vedere susținerile contestatoarei în sensul că lucrările de amenajare a spațiului sunt proprietatea sa și nu a CLC SRL prin raportare la prevederile contractuale, cu adresa nr. MBR_DGR...02.2020 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală clarificarea constatărilor cu privire la lucrările de amenajare pornind de la clauzele contractului de închiriere dintre părți și la inaplicabilitatea prevederilor OMFP nr. 1.802/2014 referitoare la tratamentul contabil al stimulentei în cadrul contractelor de leasing și închiriere pentru stabilirea tratamentului TVA la operațiunea în litigiu.

Prin adresa de răspuns înregistrată sub nr. MBR_REG2020, organele de inspecție fiscală au reiterat cele exprimate în cuprinsul referatului ce însoțește dosarul contestației, în sensul că, în vederea amenajării spațiului închiriat, ABC SRL a încheiat mai multe contracte de prestări servicii cu diverși prestatori, prezentate descriptiv la pg. 7-8/22 din RIF și anume: contractul pentru lucrări generale de construcție din data de 08.03.2018 cu F1 SRL pentru executarea tuturor lucrărilor de amenajare interioară și a tuturor celorlalte lucrări/servicii suplimentare necesare și adecvate pentru implementarea proiectului și pentru care societatea a prezentat o documentație din care reiese că lucrările în valoare de 80.105,4 euro au fost efectuate pentru etajul 5 al imobilului, deși societatea închiriasse etajul 2 al imobilului; contractul de servicii de proiectare și consultanță tehnică încheiat la data de 20.02.2018 cu F2 SRL, prin care societatea a dobândit integral dreptul de proprietate intelectuală asupra planurilor, studiilor, proiectelor preliminare, schițelor și modelelor, inclusiv a celor necesare pentru obținerea autorizației de construire și întocmirea planurilor "as built"; contractul de dirigenție de șantier încheiat la data de 02.03.2018 cu F3 SRL pentru efectuarea dirigenției de șantier; comanda la contractul privind serviciile de management de proiect din data de 24.10.2017 încheiat cu F4 SRL privind amenajarea unui nou spațiu de birouri în clădirea din ..., București.

Toate aceste servicii au fost considerate de echipa de inspecție fiscală că reprezintă o parte din contribuția proprietarului în valoare de CX euro la recuperarea costurilor de amenajare efectuate de chiriaș, însă **fără indicarea acelor elemente circumstanțiale de natură să conducă la concluzia că lucrările de amenajare contractate de societatea chiriașă, în totalitatea lor sau cel puțin o parte din acestea, erau asumate de proprietarul CLC SRL.**

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei nu reiese **care era situația clădirii de birouri .. la data încheierii contractului de închiriere din punct de vedere al dotării și amenajării spațiului închiriat, care este conținutul scrisorii de intenție datată 11 octombrie 2017 la care se face referire în contractul încheiat cu F2 SRL, precum și cel al contractului privind serviciile de management de proiect din data de 24.10.2017 încheiat cu F4 SRL, în condițiile în care societatea chiriașă ABC SRL s-a înființat și a dobândit personalitate juridică la data de **19.02.2018**, prin înregistrarea la Registrul Comerțului sub nr. J40/19.02.2018, dacă s-a emis sau nu vreo autorizație de construire pentru lucrările de amenajare a spațiului, pe numele cui s-a emis și în baza cărei documentații, dacă societatea chiriașă a transferat sau nu**

proprietarului dreptul de proprietate intelectuală asupra planurilor, studiilor, proiectelor preliminare, schițelor și modelelor, dacă planurile "as built" au fost întocmite și, în caz afirmativ, dacă au fost predate proprietarului, modalitatea în care lucrările de amenajare au fost recepționate la momentul finalizării lor etc. Totodată, în privința lucrărilor în valoare de G euro efectuate de F1 SRL nu reiese dacă numai acestea au fost efectuate pentru etajul 5 al imobilului și legătura lor cu spațiul închiriat de la etajul 2 al imobilului, în condițiile în care valoarea totală a proiectului fără TVA este de R euro, iar contribuția proprietarului a fost acordată în considerarea lucrărilor de amenajare pentru spațiul închiriat de la etajul 2.

În ceea ce privește reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 1.802/2014 se reține că acestea privesc tratamentul contabil al stimulentei în cadrul contractelor de leasing și închiriere și nicidecum tratamentul TVA al stimulentei acordate de proprietar chiriașilor sub forma contribuției la amenajarea spațiilor închiriate.

Astfel, în speță se reține că din situația de fapt **documentată incomplet** de organele de inspecție fiscală **nu rezultă circumstanțele edificatoare care privesc situația executării lucrărilor de amenajare realizate de societatea chiriașă** contestatoare pornind de la obligațiile asumate de părți prin contract și de la realitatea concretă prin care au fost duse la îndeplinire, de natură să conducă la concluzia că aceste lucrări de amenajare erau sau nu asumate de proprietarul spațiului și dacă societatea chiriașă a acționat sau nu ca un cumpărător-revânzător din perspectiva TVA. Mai mult, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, constatările care au condus la colectarea TVA pentru contribuția proprietarului la lucrările de amenajare a spațiului vizează faptul că societatea chiriașă beneficia oricum de un stimulent sub forma unei perioade de 5 luni fără plata chiriei și că stimulentele sub forma contribuției proprietarului la amenajarea spațiului nu respectă tratamentul contabil al reducerilor de cheltuieli cu chiria, fără o analiză punctuală a contractelor încheiate de societatea contestatoare în vederea realizării lucrărilor de amenajare, care să releve aspectele mai sus învederate.

Față de situația anterior descrisă și de dispozițiile legale ce guvernează inspecția fiscală rezultă că din decizia de impunere nr. F-SX aaa/2019, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/2019 **nu rezultă cu claritate situația de fapt fiscală** ce a condus la stabilirea diferenței suplimentare de TVA în cuantum de V lei, *din constatările organelor de inspecție fiscală nereieșind dacă stimulentele constând în contribuția proprietarului la amenajarea spațiului de către chiriaș este sau nu o operațiune în sfera de aplicare a TVA, respectiv dacă societatea chiriașă a efectuat o prestare de servicii în favoarea proprietarului în schimbul sumei primite cu titlu de stimulent.*

Față de cele prezentate, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la situația de fapt fiscală constatată ce trebuie prezentată în raportul de inspecție fiscală care stă la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în temeiul art. 279 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare „(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 al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la

temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat 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” coroborat cu pct.11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 “11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. [...]” se va desființa parțial decizia de impunere contestată pentru TVA în sumă de V lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală, să stabilească cu claritate situația de fapt fiscală în funcție de cele prezentate în decizie, de prevederile legale incidente și de argumentele contestatoarei și să emită un alt act administrativ fiscal din care să rezulte neechivoc legătura de cauzalitate între situația de fapt constatată și normele legale aplicabile speței.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 268 alin. (1) lit. a), art. 271 alin. (2) și art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 3 alin. (2), pct. 8 alin. (2)-(3) și pct. 31 alin. (4)-(6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 7 alin. (3), art. 124 alin. (2), art. 131 alin. (1) și alin. (2) și art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Desființează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/2019, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/2019 pentru diferența de TVA stabilită în sarcina ABC SRL în sumă de V lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

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