



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
FaX : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

***DECIZIA nr. 161 / 2011
privind soluționarea contestației depusă
de SC X SRL,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Consetestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. X / X.2010***

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice Sector **X**, prin adresa nr. **X / X.2010**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **X / X.2010**, asupra contestației formulată de **SC X SRL**, din .X., str. **X**, nr. **X**, sector **X**, Cod unic de înregistrare RO **X**, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J40/ **X**/2006.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. **X / X.2010** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **X / X.2010** încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice Sector **X**, prin care, ca urmare a soluționării deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiuni de rambursare nr. **X / X.200X**, nr. **X / X.200X** și nr. **X / X.20 X**, s-a aprobat la rambursare taXa pe valoarea adăugată în sumă de **X** lei și s-a respins la rambursare taXa pe valoarea adăugată în sumă de **X** lei din care societatea contestă taXa pe valoarea adăugată în sumă de **X** lei.

Totodată, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. **X / X.2010**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. **X / X.2010**, respectiv **X.2010**, potrivit semnăturii și ștampilei aplicată de societate pe Decizia de impunere și data înregistrării contestației la Administrația Finanțelor Publice Sector **X**, respectiv **X.2010**, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Vazând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC X SRL contestă Decizia de impunere nr. X / X.2010 emisă de organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice Sector X, precizând următoarele:

SC X SRL susține că organele de inspecție fiscală au respins la rambursare taXa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, din care contestă taXa pe valoarea adăugată în sumă de X lei formată din: taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei conform decontului nr. X / X.2009, taXa pe valoarea adăugată în sumă de X lei conform decontului nr. X / X.2009 și taXa pe valoarea adăugată în sumă de X lei conform decontului nr. X / X.2010.

1.Referitor la soluționarea decontului nr. X / X.2009

Societatea menționează că și-a asumat obligația de a suporta cheltuielile de amenajare a spațiului închiriat în baza Contractului de închiriere încheiat în data de X.2009 cu SC X SRL în limita a X euro, iar cu firma SC X SRL în limita sumei de X euro în baza contractului de închiriere din data de X.2009.

Măsurile luate de societate, respectiv concesiile făcute chiriașilor au avut drept scop direct stimularea activității acestora, iar ca scop indirect păstrarea gradului de ocupare și asigurare a profitabilității centrului comercial, alături de acordarea unor stimulente și reduceri de chirii sub forma acordării folosinței gratuite a spațiului pentru o anumită perioadă. Societatea susține că măsurile luate au scop comercial și au fost luate în scopul generării unor operațiuni taXabile.

Societatea precizează că în baza dispozițiilor contractuale, SC X SRL a emis factura seria BCPL nr. X / X.2009 purtând mențiunea „cv.plită X ff. Proforma X / X.2009”, iar SC X SRL a emis factura seria X nr. X / X.2009 purtând mențiunea „Achiziție chioșc X”, facturi pe care societatea le-a achitat în conformitate cu înțelegerea părților.

Deoarece organele de inspecție fiscală au considerat aceste achiziții ca nefiind necesare desfășurării de operațiuni taxabile, societatea susține că această constatare a fost nelegală întrucât potrivit principiului prevalenței substanței asupra formei, organele fiscale au obligația de a determina natura reală a unei operațiuni, independent de elementele sale formale și să aplice efectele sale fiscale în mod corespunzător. Astfel, societatea precizează că

nu a achiziționat aceste bunuri de la chiriași, ci pur și simplu a achitat contravaloarea bunurilor achiziționate de chiriași pentru amenajarea spațiilor închiriate, chiar dacă mențiunile de pe facturi ar putea induce în eroare cu privire la existența unei livrări de bunuri între chiriași și societate.

Societatea precizează că factura emisă de SC **X** SRL face referire la factura proformă nr. **X** / **X**.2009, emisă de distribuitorul produsului SC **X** SRL către SC **X** SRL, și reprezintă achiziție de bunuri în cadrul operațiunilor de amenajare a spațiului închiriat, care a fost refacturată, cu o mențiune incorectă, către societate.

De asemenea, societatea consideră că facturile emise de SC **X** SRL nr. **X** / **X**.2009, nr. **X** / **X**.2009 și nr. **X** / **X**.2009, în sumă totală de **X** euro, și factura nr. **X** / **X**.2009 emisă de SC **X** SRL acoperă contravaloarea sumelor pe care societatea se obligase să le suporte în baza contractelor de închiriere.

Societatea, în susținerea contestației invocă speța Albert Collee, cauza C-146/05, prin care Curtea Europeană de Justiție arată că „ O măsură națională care condiționează, în esență, dreptul de scutire al unei livrări intracomunitare de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura perceperea corectă a taxei. Într-adevăr, operațiunile trebuie impozitate luându-se în considerare caracteristicile lor obiective”, susținând că aceste considerente sunt aplicabile cauzei, deși se referă la problema scutirii de TVA, fiind simple aplicații ale principiului prevalenței substanței asupra formei și ale principiului neutralității TVA.

Prin cauza Lea Jorion, cauza C-123/87, Curtea Europeană de Justiție a arătat că, deși Statele Membre pot include cerințe suplimentare referitoare la conținutul unei facturi, asemenea cerințe „trebuie să fie limitate la ceea ce este necesar pentru a asigura așezarea corectă a taxei pe valoarea adăugată și supravegherea de către autoritățile fiscale. Mai mult, este necesar ca asemenea informații, prin numărul sau natura lor tehnică, să nu facă dreptul de deducere practic imposibil sau excesiv de dificil de exercitat” astfel, societatea susține că negarea dreptului de deducere pentru un motiv formal, care nu afectează în nici un fel posibilitatea autorităților fiscale de a determina natura reală a operațiunii încalcă principiul proporționalității, așa cum a statuat Curtea Europeană de Justiție în cauza C-286/94, cazul Garage Molenheide, „dacă este legitim ca măsurile luate de Statele Membre să caute să preserve drepturile Trezoreriei cât mai eficient posibil, ele trebuie să nu meargă mai departe decât este necesar în acest scop”.

Societatea concluzionează că, de vreme ce facturile în discuție se referă în mod obiectiv și real la cheltuieli de reamenajare efectuate de chiriaș, suportarea de către societate s-a făcut în cadrul activității sale comerciale și în vederea desfășurării de operațiuni taxabile, iar chiriașul a colectat TVA aferentă acestor facturi, prin urmare constatările organelor de inspecție

fiscală sunt nelegale, societatea solicitând acordarea dreptului de deducere pentru suma de **X lei** aferentă facturilor nr. **X / X.2009** emisă de SC **X SRL** și nr. **X / X.2009** emisă de **X SRL**.

2.Referitor la soluționarea decontului nr. **X / X.2009**

2.1 Societatea solicită acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** aferentă facturilor seria BCPL nr. **X / X.2009** și nr. **X / X.2009** emise de SC **X SRL**, pentru aceleași motive de mai sus, cu mențiunea că facturile emise de chiriașul SC **X SRL** fac trimitere la facturile emise de furnizorii acestui chiriaș, respectiv factura nr. **X / X.2009** face referire la factura nr. **X / X.2009** emisă de SC **X SRL**, iar factura nr. **X / X.2009** face referire la factura nr. **X / X.2009** emisă de SC **X SRL**, acestea reprezentând refacturări de costuri de reamenajare și nu achiziții de bunuri.

2.2 Societatea precizează că a pus la dispoziția chiriașilor, cu titlu gratuit, spații comerciale, în cadrul centrului comercial, ce fac obiectul unor contracte de închiriere pe anumite perioade. Datorită efectelor negative ale crizei economice și prin afectarea gradului de ocupare al centrului, societatea a decis să asigure rămânerea în spațiu a unor chiriași considerați esențiali, prin acordarea unor stimulente și prin adaptarea chiriei la nivelul pieței.

Societatea susține că scopul pentru care a pus folosința bunului mobil la dispoziția chiriașului fără contraprestație este legat direct de activitatea sa comercială, având funcția de a determina chiriașul să rămână în spațiu și de a genera venituri viitoare.

De asemenea, SC **X SRL** consideră că această chirie reprezintă o reducere pentru chiriile lunare viitoare acordată de societate în două modalități: fie prin reducerea chiriei lunare, fie prin menținerea acesteia cumulată cu acordarea unor perioade de folosință gratuită. Or, acordarea de reduceri/discount-uri nu este restricționată în nici un fel de legislația fiscală românească și nu ar trebui să ducă la implicații negative din punct de vedere al TVA.

Societatea precizează că potrivit principiului prevalenței substanței operațiunilor economice asupra formei juridice a acestora, aceeași operațiune economică, respectiv reducerea chiriei totale plătibile de către chiriaș, trebuie să se bucure de același tratament fiscal indiferent de forma juridică pe care o îmbracă.

Totodată, societatea consideră că în baza principiului neutralității TVA, recunoscut de legislația comunitară și consacrat în jurisprudența Curții Europene de Justiție, nu ar trebui să se creeze o discriminare de tratament între agenții economici care utilizează modalitatea reducerii chiriei, cărora li se recunoaște dreptul de a colecta TVA numai pentru chiria redusă, și cei care utilizează forma scutirii acordată ca o reducere a chiriei ulterioare, motiv

pentru care societatea solicită recunoașterea dreptului de rambursare a sumei de **X lei**.

3.Referitor la soluționarea decontului nr. **X / X.2010**

3.1 Societatea precizează că, în baza contractului de închiriere încheiat cu SC **X SRL**, a decis să acorde o facilitate constând în plata unei sume de bani către chiriaș, în considerarea prezenței acestuia în centrul comercial și a efectelor pe care o asemenea prezență le produce asupra atractivității centrului și a profitabilității societății.

Societatea consideră că specificul centrelor comerciale de tip mall constă în faptul că atractivitatea acestora pentru clienți este influențată de profilul comercianților care își desfășoară activitatea în acel centru comercial, contribuția unora dintre chiriașii importanți ai centrului comercial fiind covârșitoare prin raportare la contribuția altor chiriași, astfel încât orice proprietar al unui centru comercial ar fi interesat să păstreze acești locatari-cheie care au efect asupra fluxului de clienți ai centrului, aceștia fiind numiți „magazine-ancoră” - concept recunoscut și de Consiliul Internațional al Centrelor Comerciale și de Curtea Europeană de Justiție, cazul C- 409/98 „Mirror Group”.

Una din uzanțelor comerciale de pe piața centrelor comerciale de tip mall este acordarea unor chirii speciale acestor „magazine-ancoră”, precum și efectuarea unor contribuții, în numerar sau sub alte forme, de către proprietarul centrului comercial pentru a determina operatorii acelor magazine să rămână în spațiu.

Având în vedere conjunctura economică actuală și scăderea drastică a vânzărilor, acestea ducând la pierderi financiare importante pentru chiriași, societatea consideră că din perspectiva proprietarului și a chiriașilor, premisa importantă a rentabilității comerciale o constituie existența unui grad de ocupare a centrului comercial suficient de mare care să susțină atractivitatea lui și un flux constant de clienți, iar pierderea magazinului-ancoră reprezintă riscul cel mai mare la care se expune operatorul unui centru comercial.

În cazul **X** unde efectele crizei au fost puternice, societatea a luat măsuri pentru determinarea rămânerii în spații a chiriașilor și în special a magazinului-ancoră operat de SC **X SRL**, încheind cu aceasta un act adițional prin care chiriașul se obliga să presteze servicii de marketing, promovare și publicitate pentru sprijinirea și creșterea gradului de ocupare a centrului comercial, contraprestația achitată de proprietar urmând să fie restituită în măsura în care cifra de afaceri a **X** depășește un anumit prag convenit de părți.

Societatea susține că serviciile prestate de SC **X SRL** în beneficiul centrului comercial au ca efect îmbunătățirea profitabilității activității societății și doar indirect în beneficiul chiriașului-ancoră și a altor chiriași.

Societatea în susținerea contestației invocă speța X, cazul C- 409/98, prin care Curtea Europeană de Justiție a admis că **plata efectuată de către un proprietar către un anumit chiriaș pentru a-l determina pe acesta din urmă să închirieze un spațiu în clădirea proprietarului are natura unei contraprestații plătite de proprietar pentru o prestare de servicii efectuată de chiriaș.**

Având în vedere cele statuate de jurisprudența Curții Europene de Justiție, plata efectuată de SC X SRL către X are natura unei contraprestații pentru serviciile de publicitate și promovare efectuate de acesta din urmă în beneficiul societății, astfel că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.126 din Codul fiscal, operațiunea calificându-se drept o operațiune impozabilă, constituind o prestare de serviciu în sfera taxei efectuată cu plată, îndeplinind totodată și condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute de art.146 din Codul fiscal.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au refuzat deductibilitatea acestor facturi invocând lipsa unei obligații specifice a X, în cuprinsul actului adițional, de a promova imaginea centrului comercial, acestea ignorând faptul că prezența unui chiriaș-ancoră are funcția de promovare a centrului comercial și poate fi remunerată ca atare fără nicio altă acțiune pentru ca serviciul să fie considerat prestat, motiv pentru care societatea solicită acordarea dreptului de deducere pentru suma de **X lei** aferentă facturilor seria TKZMGB nr. **X / X.2009**, nr. **X / X.2009** și nr. **X / X.2009** emise de SC XX SRL.

3.2 Societatea precizează că nerecunoașterea deductibilității TVA aferentă unor facturi emise de SC **X** aflată în insolvență, pe motiv că aceste facturi au fost emise după deschiderea procedurii insolvenței când ar fi trebuit aplicate măsurile de simplificare reglementate de Codul fiscal, sunt nelegale.

Societatea motivează că potrivit prevederilor art.160 alin.(2) lit.b) și art.140 din Codul fiscal aplicabil în 2009, măsurile de simplificare se aplică în cazul în care faptul generator al serviciului prestat intervine după momentul deschiderii procedurii insolvenței împotriva prestatorului, iar serviciile facturate de X au fost prestate înaintea datei deschiderii procedurii insolvenței împotriva acestei societăți. Astfel, hotărârea de deschidere a procedurii insolvenței a fost publicată în Buletinul Procedurilor de Insolvență nr. **X / X.2010**, iar serviciile au fost prestate în lunile septembrie și octombrie 2009.

Societatea menționează că a prezentat organelor de inspecție fiscală situații de lucrări pentru serviciile de construcții montaj efectuate de SC X, considerând totodată că acestea sunt în conformitate cu legea fiscală deoarece, faptul generator în privința acestor servicii a intervenit înaintea deschiderii procedurii de insolvență asupra prestatorului.

Totodată, potrivit art.45 din Legea insolvenței nr.85/2006 există obligația menționării faptului că s-a deschis procedura insolvenței pe toate documentele de la X, această obligație nu a fost îndeplinită, iar societatea nu

a fost în nici un fel notificată cu privire la acest aspect, astfel încât deschiderea procedurii insolvenței nu îi este opozabilă.

Societatea susține că a acționat cu bună credință, iar faptul generator al serviciilor a intervenit înaintea intrării în insolvență a societății prestatoare, prin urmare nu ar trebui ca societatea să fie obligată să răspundă cât timp prevederile fiscale au fost respectate.

De asemenea, societatea menționează că în condițiile în care X a colectat și achitat la bugetul de stat suma plătită cu titlu de TVA, autoritățile fiscale sunt obligate să ia măsuri necesare pentru a asigura respectarea principiului neutralității TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere al societății, motiv pentru care solicită acordarea dreptului de deducere pentru suma de **X lei** aferentă facturilor seria **X** nr. **X / X.2009**, nr. **X / X.2009**, nr. **X / X.2009** și nr. **X / X.2009**.

3.3 Societatea precizează că obligarea societății la colectarea TVA pentru perioadele în care chiriașii au utilizat spațiile cu titlu gratuit a fost nelegală, iar argumentele au fost prezentate la punctul 2.2 de mai sus, motiv pentru care solicită recunoașterea dreptului de rambursare a sumei de **X lei**.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. X / X.2010 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice Sector X, au constatat următoarele:

Perioada verificată: **X.2009 – X.2009**.

Organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală parțială în vederea soluționării deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare depuse de SC X SRL sub numerele **X / X.2009**, **X / X.2009** și **X / X.2010**.

a. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de **X lei**, aferentă facturii seria BCPL nr. **X / X.2009** emisă de SC X SRL în sumă de **X lei**, din care TVA în sumă de **X lei**, având ca obiect „cv plita **X** ff. proforma **X / X.2009**” și factura seria RSG nr. **X / X.2009** emisă de SC X SRL, în valoare totală de **X lei**, din care TVA în sumă de **X lei**, având ca obiect „Achiziție chioșc **X**”.

Din nota explicativă (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală) dată de reprezentanții legali ai societății a rezultat că achiziția efectuată de la SC X SRL, în baza facturii seria BCPL nr. **X / X.2009**, „nu reprezintă o achiziție a Mars Commercial; reprezintă o parte a cheltuielilor de amenajare (fitout) a spațiului (restaurant) conform contractului de închiriere” și factura seria RSG

nr. **X** / **X**.2009 emisă de SC X SRL „nu reprezintă o achiziție a Mars Commercial; reprezintă parte a cheltuielilor de amenajare a spațiului conform contractului de închiriere”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL, în calitate de proprietar al Centrului Comercial „Galeria **X**”, a încheiat contracte de închiriere astfel: contractul din data de **X**.2009 cu SC X SRL, având ca obiect „închirierea spațiului FC 2 în suprafață de 111 mp, localizat la etajul Centrului Comercial, și contractul din data de **X**.2009 cu SC X SRL, având ca obiect „închirierea spațiului K4 în suprafață de 9 mp, localizat la parterul Centrului Comercial”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat:

- pct.2.2.3 din Contractul de închiriere din data de **X**.2009 încheiat cu SC X SRL (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală) prevede: „Chiriașul va definitiva pe răspunderea sa și pe cheltuiala sa exclusiv amenajarea Suprafeței Utile(...) în conformitate cu planurile de amenajare prezentate de Chiriaș și aprobate de Proprietar în termen de 45 de zile de la data semnării dar în nici un caz mai târziu de data inaugurării. Proprietarul va suporta costurile acestor lucrări în limita sumei de **X** euro (la care se adaugă TVA) pe baza (i) dovezii constituirii garanției conform prevederilor contractului de închiriere, (ii) documentelor justificative care vor fi furnizate de către chiriaș cu privire la lucrările de amenajare efectuate și (iii) facturilor emise de chiriaș evidențiind costurile relevante”.

- pct.2.1.3 din Contractul de închiriere din data de **X**.2009 încheiat cu SC X SRL (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală) prevede: „Chiriașul va definitiva pe răspunderea sa și pe cheltuiala sa exclusiv amenajarea Suprafeței Utile în conformitate cu planurile de amenajare prezentate de Chiriaș și aprobate de Proprietar în termen de 30 de zile de la data predării. Proprietarul va suporta costurile acestor lucrări în limita sumei de **X** euro (fără TVA) pe baza (a) documentelor justificative care vor fi furnizate de către chiriaș în termen de 2 zile lucrătoare de la data finalizării acestor lucrări de amenajare și (b) pe baza facturii emise de chiriaș evidențiind costurile relevante”.

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile efectuate în baza facturilor seria BCPL nr. **X** / **X**.2009 și seria RSG nr. **X** / **X**.2009 emise de SC X SRL și SC X SRL, reprezintă utilaje și chioșc utilizate de chiriași în desfășurarea activităților lor și nu costuri de amenajare a spațiilor închiriate, care să cadă în sarcina SC X SRL, în calitate de proprietar conform clauzelor contractuale.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile achiziționate nu sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X** lei, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **X lei** în baza facturii seria BCPL nr. **X / X.2009** emisă de SC X SRL în sumă de **X lei**, din care TVA în sumă de **X lei**, având ca obiect „cv utilaje și materiale cf. ft. **X / X.2009**” și factura seria BCPL nr. **X / X.2009** emisă de SC X SRL în sumă de **X lei**, din care TVA în sumă de **X lei**, având ca obiect „Utilaje amenajare restaurant cf. fact. proforma **X / X.2009**”.

Din nota explicativă dată de reprezentanții legali ai societății a rezultat că achiziția efectuată de la SC X SRL, în baza facturilor seria BCPL nr. **X / X.2009** și seria BCPL nr. **X / X.2009**, „nu reprezintă o achiziție a Mars Commercial; reprezintă o parte a cheltuielilor de amenajare (fitout) a spațiului (restaurant) conform contractului de închiriere”.

Din contractul de închiriere din data de X.2009, a rezultat că obiectul acestuia îl reprezintă „închirierea spațiului FC 4 în suprafață de 79 mp, localizat la etajul Centrului Comercial”, iar pct.2.2.3 prevede „Chiriașul va definitiva pe răspunderea sa și pe cheltuiala sa exclusiv amenajarea Suprafeței Utile(...) în conformitate cu planurile de amenajare prezentate de Chiriaș și aprobate de Proprietar în termen de 45 de zile de la data semnării dar în nici un caz mai târziu de data inaugurării. Proprietarul va suporta costurile acestor lucrări în limita sumei de X euro (la care se adaugă TVA) pe baza (i) dovezii constituirii garanției conform prevederilor contractului de închiriere, (ii) documentelor justificative care vor fi furnizate de către chiriaș cu privire la lucrările de amenajare efectuate și (iii) facturilor emise de chiriaș evidențiind costurile relevante”.

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile efectuate în baza facturilor seria BCPL nr. **X / X.2009** și seria BCPL nr. **X / X.2009** emise de SC X SRL, reprezintă utilaje utilizate de chiriaș în desfășurarea activităților sale și nu costuri de amenajare a suprafeței utile închiriate, care să cadă în sarcina SC X SRL, în calitate de proprietar conform clauzelor contractuale.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile achiziționate nu sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c. Organele de inspecție fiscală au constatat că la data inaugurării complexului comercial, așa cum a rezultat din Nota explicativă (anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală), SC X SRL a pus la dispoziția chiriașilor SC X SRL-Lumea Cadourilor, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, spații comerciale, conform contractelor comerciale, cu titlu gratuit, de la data începerii activității acestora și pe perioadele prevăzute în contractele de închiriere, în scopul de a spori activitatea centrului comercial,

iar acestea „să datoreze și să plătească chiria” începând cu o dată ulterioară ocupării spațiului.

Deoarece nu au putut fi determinate cheltuielile efectuate de SC X SRL aferente spațiilor comerciale închiriate, în perioada supusă inspecției fiscale aflându-se încă în derulare o serie de lucrări de amenajare și finisare a centrului comercial „Galeria X”, în vederea determinării bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunii de punere la dispoziția chiriașilor, cu titlu gratuit, a spațiilor comerciale, conform clauzelor contractuale, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impozitare (anexa nr.24 la raportul de inspecție fiscală) conform art.67 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere cuantumul chiriei lunare și perioada în care serviciul de închiriere a fost prestat în mod gratuit, elemente prevăzute în contractele de închiriere încheiate între părți.

Astfel, organele de inspecție fiscală au determinat baza de impozitare aferentă operațiunii de punere la dispoziția chiriașilor, cu titlu gratuit, a spațiilor comerciale în trimestrul X 2009 în sumă totală de X lei și au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** conform prevederilor art.129 alin.(4) lit.b), art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

d. Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile X și X2009, SC X SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** în baza facturilor seria TKZMGB nr. **X / X.2009**, nr. **X / X.2009** și nr. **X / X.2009** emise de către SC X SRL, având ca obiect „CONTRIBUTIE CF. ACT ADITIOINAL NR.X A CONTRACT INCHIRIERE – X X”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL a încheiat contractul de închiriere din data de X.2009, având ca obiect închirierea unei suprafețe de X mp în Centrul Comercial de SC X SRL, în vederea utilizării exclusive a spațiului pentru un magazin de desfacere sub numele „X” și a unei suprafețe de X mp situată lângă Spațiu în exteriorul Galleriei X, cu destinația depozit.

La contractul de închiriere, sus menționat, a fost încheiat Actul adițional nr.1 în data de 19.10.2009, prin care s-au prevăzut următoarele:

–„3.1 În scopul comercial de a spori activitatea din cadrul Centrului Comercial, Proprietarul convine să acorde o facilitate chiriașului sub forma unei contribuții în lichidități în valoare de EUR X + TVA („Facilitatea”) care nu este purtătoare de dobândă și care poate fi rambursată conform clauzelor 3.2 – 3.4, de mai jos și care va fi acordată de Proprietar în 4(patru) rate lunare.(...)”.

–„3.2 Chiriașul se obligă ca începând cu luna octombrie să ramburseze Proprietarul suma de EUR X + TVA, în fiecare luna a perioadei dintre 3

septembrie 2009 și sfârșitul Duratei, în care cifra de afaceri lunară a Chiriașului aferentă activității desfășurată în cadrul Spațiului depășește EUR X(fără TVA) (...)"

Din nota explicativă (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală) dată de reprezentanții legali ai societății a rezultat că: *„În data de X.2009, Mars Commercial și X au încheiat un contract de închiriere pt. spații în suprafață de 1567 mp, fiind considerat unul dintre chiriașii importanți din Galleria Xț. Având în vedere evoluția pe piața de retail din Romania cauzate de criza economico-financiară, chiriașul nu a fost în măsură să asigure ocuparea integrală a spațiului închiriat, situație care avea un impact negativ asupra activității noastre. Ptr. a preveni rezilierea contractului și eliberarea spațiului, părțile au agreeat ca Mars Commercial să plătească o sumă de bani, numită „facilitate”, în schimbul serviciilor de promovare a imaginii Galleriei, având în vedere faptul că X este chiriașul principal și promovarea pe piață în vederea asigurării gradului de ocupare în mall.”*

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în conformitate cu relațiile comerciale stabilite în baza Contractului de închiriere încheiat în data de X.2009 și a Actului adițional nr.X încheiat în data de X.2009 care cuprinde prevederile referitoare la modul de acordare și rambursare a „facilității”, SC X X SRL nu-i revine nicio obligație referitoare la promovarea imaginii Centrului Comercial Galleria X în vederea asigurării unui grad de ocupare mai mare în mall. Totodată, nu s-au prezentat alte documente justificative și nu s-au identificat elemente specifice acțiunii de promovare a imaginii Centrului Comercial „Galleria X” care să facă obiectul unui serviciu efectuat de către SC X SRL în acest sens, mai mult acest serviciu a intrat în contradicție cu prevederile înscrise la punctul 3.2 din Actul adițional nr.X din data de X.2009.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că din prevederile contractuale a rezultat că SC X SRL a acordat societății SC X X SRL facilitatea sub forma unei contribuții în lichidități în scopul dezvoltării activității proprii a chiriașului și nu a reprezentat contrapartida unei activități de promovare a imaginii Centrului Comercial „Galleria X”, prin urmare societatea nu este beneficiara unei livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate de chiriaș iar „contribuția” achitată SC X SRL nu reprezintă un avans în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că obiectul înscris în facturile seria TKZMGB nr. **X** / **X**.2009, nr. **X** / **X**.2009 și nr. **X** / **X**.2009 emise de SC X SRL nu a reprezentat o operațiune impozabilă conform art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura mai sus menționată în sumă totală de **X lei**, conform art.145 alin.(1), alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

e. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL a dedus taXa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei în baza facturilor seria TNT BZ nr. **X / X.2009** în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei; nr. **X / X.2009** în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei; nr. **X / X.2009** în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei; nr. **X / X.2009** în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, emise de SC X SRL având ca obiect „LUCRARI EFECTUATE IN SANTIERUL GALERIA X, CONFORM CONTRACTULUI DE ANTREPRIZA GENERALA”

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății prezentarea situațiilor de lucrări întocmite de SC X SRL, SC X SRL prezentând în timpul inspecției fiscale cu adresa nr. /2010 rapoarte de plăți lunare semnate și ștampilate de SC X SRL, din care a rezultat valoarea lucrărilor executate în lunile X 2009 și X2009 de contractorul general SC X 2002 SRL.

Din rapoartele menționate și prezentate în fotocopie cu mențiunea ”conform cu originalul”, organele de inspecție fiscală au constatat că nu a rezultat data emiterii situațiilor de lucrări de către contractorul general SC X SRL și nici data la care acestea au fost acceptate de beneficiarul SC X SRL.

Ulterior încheierii inspecției fiscale, cu ocazia exprimării punctului de vedere asupra constatărilor organelor de inspecție fiscală, SC X SRL a mai prezentat două situații de lucrări în care au fost înscrise: „lucrări executate în luna septembrie” cu data de X.2009 în baza căreia au fost întocmite facturile seria TNT BZ nr. **X / X.2009**, nr. **X / X.2009** și nr. **X / X.2009** (anexa nr.32 la raportul de inspecție fiscală) și „lucrări executate în luna octombrie” cu data de X.2009 în baza căreia a fost întocmită factura seria TNT BZ nr. **X / X.2009** (anexa nr.33 la raportul de inspecție fiscală), semnate și ștampilate de SC X SRL, fără să fie înscrisă data la care aceste lucrări au fost acceptate de SC X SRL.

Facturile au fost achitate prin decontare bancară astfel: în data de X.2009-factura seria TNT BZ nr. **X / X.2009** în sumă de X lei; în data de X.2009-factura seria TNT BZ nr. **X / X.2009** în sumă de X lei; în data de X-factura seria TNT BZ nr. **X / X.2009** în sumă de X lei și în data de X.2009-factura seria TNT BZ nr. **X / X.2009** în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru SC X SRL a fost deschisă procedura de insolvență în baza Sentinței Tribunalului X nr. **X / X.2009**, așa cum a rezultat din Buletinul Procedurilor de Insolvență, publicat în format electronic, precum și din adresa emisă de Oficiul Național al Oficiului Comerțului nr. **X / X.2010**, adresă din care a rezultat că a fost numit și administratorul judiciar, Anexa nr.34 la raportul de inspecție fiscală.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că atât SC X SRL, cât și SC X SRL nu au respectat prevederile art.134¹ alin.(4), art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(5) lit.n) pct.2, art.160 alin.(2) lit.b), alin.(3) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- SC X SRL nu a aplicat regimul de taxare corespunzător, respectiv taxarea inversă, la data exigibilității taxei pe valoarea adăugată intervenită după data deschiderii procedurii de insolvență;

- SC X SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei în baza facturilor, emise de SC X SRL, ce nu îndeplinesc condițiile prevăzute art.155 alin.(5) lit.n) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind întocmite de un furnizor pentru care s-a deschis procedura de insolvență, în condițiile nerespectării regimului de taxare, respectiv taxarea inversă prevăzută la art.160 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- SC X SRL avea obligația să aplice taxarea inversă, să nu facă plata taxei către prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factură, să efectueze înregistrarea contabilă 4426=4427 și să o evidențieze în decontul de taxă pe valoarea adăugată.

Urmare a nerespectării prevederilor legale privind aplicarea măsurilor de simplificare în conformitate cu prevederile pct.82 alin.(8) din Titlul VI din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada supusă inspecției fiscale, dat în aplicarea art.160 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL, în calitate de beneficiar al prestării, era obligat la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426=4427 și înregistrarea în decontul de TVA pentru luna mai 2010 la rândul de regularizări, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au întocmit Dispoziție de măsuri și nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **X lei**.

f. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL a pus la dispoziția chiriașilor SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL X, SC X SRL-, SC X SRL, X SRL, SC X SRL, spații comerciale, care fac obiectul contractelor de închiriere, cu titlu gratuit, de la data începerii activității acestora pe perioadele prevăzute în contractele de închiriere, în scopul de a spori activitatea centrului comercial, iar acestea „să datoreze și să plătească chiria” începând cu o dată ulterioară ocupării spațiului.

Deoarece nu au fost stabilite cheltuielile efectuate de SC X SRL aferente spațiilor comerciale închiriate, în perioada supusă inspecției fiscale aflându-se încă în derulare o serie de lucrări de amenajare și finisare a centrului comercial „Galeria X”, în vederea determinării bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunii de punere la dispoziția chiriașilor, cu titlu gratuit, a spațiilor comerciale, conform clauzelor contractuale, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impozitare(aneXa nr.39 la raportul de inspecție fiscală) conform art.67 alin.(1)

din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere cuantumul chiriei lunare și perioada în care serviciul de închiriere a fost prestat în mod gratuit.

Astfel, organele de inspecție fiscală au determinat baza de impozitare aferentă operațiunii de punere la dispoziția chiriașilor, cu titlu gratuit, a spațiilor comerciale în trimestrul X 2009 în sumă totală de X lei și au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă în sumă de **X lei** conform prevederilor art.129 alin.(4) lit.b), art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, **se rețin** următoarele:

1.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă SC X SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC X SRL și X SRL, având ca obiect achiziții de utilaje și chioșc, în condițiile în care acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, ci utilizate de furnizori în desfășurarea activității lor.

În fapt, SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor nr. **X / X.2009** având ca obiect „cv.plită X ff. Proforma X/X.2009”, nr. **X / X.2009** având ca obiect „cv utilaje și materiale cf ft. **X / X.2009**” și nr. **X / X.2009** având ca obiect „Utilaje amenajare restaurant cf. fact.proforma **X / X.2009**” emise de SC X SRL, și facturii nr. **X / X.2009** având ca obiect „Achiziție chioșc X” emisă de X SRL, în baza contractelor de închiriere din data de X.2009 încheiate cu SC X SRL și din data de X.2009 încheiate cu X SRL, prin care societatea contestatoare se obliga să suporte lucrări de amenajare a suprafeței închiriate în limita sumelor de X euro cu SC X SRL X euro cu X SRL.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei pe considerentul că facturile înregistrate reprezintă achiziții de utilaje și chioșc

utilizate de societățile chiriașe pentru desfășurarea activităților lor și nu costuri de amenajare a spațiilor închiriate de contestatoare, astfel că aceste achiziții nu sunt în folosul operațiunilor taxabile ale SC X SRL.

În drept, potrivit art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 01.05.2009:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...] (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]

iar art. 146 alin.1 lit. a) din același act normativ, precizează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); [...]

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar pentru justificarea acestui drept, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute art.155 alin.5 din Codul fiscal.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr. **X / X.2009**, nr. **X / X.2009** și nr. **X / X.2009** emise de SC X SRL, și nr. **X / X.2009** emisă de X SRL în sumă de X lei, având ca obiect „cv.plită X ff. Proforma **X / X.2009**”, „cv utilaje și materiale cf ft. **X / X.2009**”, „Utilaje amenajare restaurant cf. fact.proforma **X / X.2009**” și „Achiziție chioșc **X**”.

Totodată, se reține faptul că societatea precizează că aceste achiziții reprezintă „o parte din cheltuielile angajate pentru amenajarea spațiului închiriat” conform contractului de închiriere din data de **X / X.2009** încheiat cu SC X SRL, având ca obiect „închirierea spațiului FC 2 în suprafață de 111 mp, localizat la etajul Centrului Comercial „Galleria X” și „închirierea spațiului

FC 4 în suprafață de 79 mp, localizat la etajul Centrului Comercial”, și a contractului de închiriere din data de X.2009 încheiat cu SC X SRL, având ca obiect „închirierea spațiului K4 în suprafață de 9 mp, localizat la parterul Centrului Comercial”.

Din analiza Contractului de închiriere din data de X.2009 încheiat cu SC X SRL, se reține că la pct.2.2.3 se prevede: „Chiriașul va definitiva pe răspunderea sa și pe cheltuiala sa eXclusiv amenajarea Suprafeței Utile(...) în conformitate cu Planurile de Amenajare prezentate de Chiriaș și aprobate de Proprietar în termen de 45 de zile de la Data semnării dar în nici un caz mai târziu de Data inaugurării. Proprietarul va suporta costurile acestor lucrări în limita sumei de X euro (la care se adaugă TVA) pe baza (i) dovezii constituirii Garanției conform prevederilor Contractului de închiriere, (ii) documentelor justificative care vor fi furnizate de către Chiriaș cu privire la lucrările de amenajare efectuate și (iii) facturilor emise de chiriaș evidențiind costurile relevante(...)”, iar la pct.2.2.6 se precizează că „Lucrările de amenajare vor fi realizate de Chiriaș cu materiale de calitate care întrunesc criteriile și standardele estetice ale Centrului Comercial”.

De asemenea, analizând prevederile Contractului de închiriere din data de X.2009 încheiat cu SC X SRL, se reține că la pct.2.1.3 se prevede: „Chiriașul va definitiva pe răspunderea sa și pe cheltuiala sa exclusiv amenajarea Suprafeței Utile în conformitate cu Planurile de amenajare prezentate de Chiriaș și aprobate de Proprietar în termen de 30 de zile de la data predării. Proprietarul va suporta costurile acestor lucrări în limita sumei de X euro (fără TVA) pe baza (a) documentelor justificative care vor fi furnizate de către chiriaș în termen de 2 zile lucrătoare de la data finalizării acestor lucrări de amenajare și (b) pe baza facturii emise de chiriaș evidențiind costurile relevante(...)”, iar la pct.2.1.5 se precizează că „Amenajarea se va face de Chiriaș cu materiale de calitate care întrunesc criteriile și standardele estetice ale Centrului Comercial”.

Având în vedere prevederile contractuale citate mai sus, se reține faptul că SC X SRL și SC X SRL, în calitate de chiriași, vor definitiva amenajarea suprafețelor închiriate în baza planurilor de amenajare aprobate de proprietar, respectiv de societatea contestatoare, aceasta suportând costul acestor lucrări în limita de X euro, respectiv de X euro, iar amenajarea spațiilor se va realiza cu materiale de calitate care întrunesc criteriile și standardele estetice ale Centrului Comercial.

Or, din analiza facturilor emise de SC X SRL și SC X SRL, se reține că acestea reprezintă achiziții de bunuri reprezentând utilaje, respectiv *plită X, utilaje și materiale, utilaje amenajare restaurant, din care: mașină de gătit cu 4 focuri și cuptor cu gaz, grătar pe suport neutru deschis pe gaz, cuptor*

pizza, suport cuptor, spălător, etc. utilizate de SC X SRL și achiziție de *chioșc* utilizat de SC X SRL în desfășurarea activității lor proprii și nu reprezintă costuri de amenajare a spațiilor închiriate care să întrunească *criteriile și standardele estetice ale Centrului Comercial* care cad în sarcina proprietarului conform clauzelor contractuale.

În ceea ce privește invocarea de către contestatoare a deciziilor Curții Europene de Justiție, cauzele C – 146/05 X, C – 123/87 Lea Jorion și C – 286/94 X, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât spețele analizate prin deciziile menționate mai sus nu se referă la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri care nu sunt în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale aplicabile speței în cauză, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată dedusă de societatea cu suma totală de X lei, întrucât bunurile înscrise în facturile emise de societățile SC X SRL și SC X SRL, reprezentând utilaje și chioșc destinate desfășurării activității lor proprii și nu destinate activității SC X SRL, respectiv bunurile astfel achiziționate nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății contestatoare, aceasta încălcând prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.12.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. X / X.2010 emisă de Administrația Finanțelor Publice Sector X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X / X.2010, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei.

2.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă SC X SRL avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunii de punere la dispoziția chiriașilor, cu titlu gratuit, de spații comerciale în condițiile în care aceasta este asimilată unei prestări de servicii cu plată

În fapt, în trim.X și X 2009, SC X SRL a pus la dispoziția chiriașilor SC X, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, spații comerciale, conform contractelor de închiriere, cu titlu gratuit, de la data începerii activității acestora și pe perioadele prevăzute în contractele de închiriere, în scopul de a spori activitatea centrului comercial, iar acestea „să datoreze și să plătească chiria” începând cu o dată ulterioară ocupării spațiului.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, pentru operațiunea de punerea la dispoziția chiriașilor, cu titlu gratuit, a spațiilor comerciale, conform prevederilor art.129 alin.(4) lit.b), art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.129 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 01.05.2009:

“[...]4) Sunt asimilate prestări de servicii efectuate cu plată următoarele:

[...]b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.[...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că sunt asimilate prestări de servicii efectuate cu plată, serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.

Art.134¹ alin.(1) din actul normativ invocat mai sus, precizează:

“Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”,

iar la art.134² alin.(1) se prevede:

“EXigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, iar faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. **X / X.2010**, se reține că SC X SRL a încheiat o serie de contracte de închiriere spații comerciale, astfel:

- SC X în data de X.2009, SC X în data de X.2009 și act adițional nr.X încheiat în data de X.2009;

- SC X SRL în data de X.2008 și Actele Adiționale nr. **X / X.2008** și nr. **X / X.2009**;

- SC X SRL în data de X.2009;

- SC X SRL în data de X.2009 și Actele Adiționale nr.X/X.2009 și nr. **X / X.2009**;

- SC X SRL și SC X SRL în data de X.2009;

- SC X SRL și SC X SRL în data de X.2009;

- SC X SRL în data de X.2009, SC X SRL în data de X.2009.

Având în vedere prevederile contractuale din contractele de închiriere sus menționate, se reține că SC X SRL a închiriat spații comerciale în Centrul Comercial pe durate diferite, de la 5 la 10 ani „*de la Data Inaugurării*”, și a pus la dispoziția chiriașilor aceste spații cu titlu gratuit conform prevederilor punctului 4.5.1 din contracte „*Pentru scopurile comerciale ale Proprietarului de a spori activitatea în cadrul Centrului Comercial Chiriașul va începe să datoreze și să plătească Chiria începând cu(...)*” astfel:

- „*cu a șaptea lună a Duratei Contractului*” în cazul contractelor încheiate cu SC X SRL și SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL;

- „*cu a doua lună a Duratei contractului de închiriere*” în cazul contractelor încheiate cu SC X SRL și SC X SRL;

- „în perioada X.2009 și X.2009, Proprietarul acordă Chiriașului o reducere de 25%” în cazul contractului cu SC X SRL.

Totodată, prin Nota explicativă dată de administratorul SC X SRL, se reține că Centrul Comercial Galleria X a fost inaugurat la data de X.2009.

În ceea ce privește, argumentul invocat de contestatoare potrivit căruia „acordarea de reduceri/discount-uri nu este restricționată în nici un fel de legislația fiscală românească și nu ar trebui să ducă la implicații negative din punctul de vedere al TVA”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât punerea la dispoziția chiriașilor de spații comerciale cu titlu gratuit nu poate fi asimilat unei acordări de reduceri sau discount-uri astfel încât să nu se cuprindă în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată conform art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, se reține faptul că societatea contestatoare a pus la dispoziția chiriașilor spații comerciale cu titlu gratuit de la data începerii activității acestora, respectiv de la data inaugurării centrului comercial, X.2009, operațiune care este asimilată unei prestări de servicii cu plată și pentru care SC X SRL avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, SC X SRL nu prezintă în susținerea contestației documente care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de Xei, aferentă operațiunilor de punere la dispoziția chiriașilor, cu titlu gratuit, a spațiilor comerciale.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.12.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. X / X.2010 emisă de Administrația Finanțelor Publice Sector X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X / X.2010, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă SC X SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taXeii pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC X SRL, având ca obiect „contribuție conform act adițional”, în condițiile în care societatea susține că aceste achiziții au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, respectiv în scopul pXovării imaginii centrului comercial, fără ca acest argument să fie probat cu documente justificative, iar această operațiune nu reprezintă o operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, în lunile X și X 2009, SC X SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei aferentă facturilor nr. X / X.2009, nr. X / X.2009 și nr. X / X.2009 emise de SC X SRL, având ca obiect „CONTRIBUTIE CF. ACT ADITONAL NR.X LA CONTRACT INCHIRIERE – X”, în baza actului adițional nr.X la contractul de închiriere din data de X.2009 încheiat între cele două societăți, prin care societatea contestatoare se obliga să acorde o facilitate chiriei, respectiv SC X SRL sub formă unei contribuții în bani.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, conform art.145 alin.(1), alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe considerentul că societatea nu este beneficiara unei livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate de chiriaș, iar „contribuția” achitată SC X SRL nu reprezintă un avans în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii și prin urmare nu reprezintă operațiune impozabilă din punct de vedere al taXeii pe valoarea adăugată.

În drept, potrivit art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 01.05.2009:

“Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);[...]

Art.145 alin.2 lit.a) din actul normativ invocat mai sus precizează:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...](2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

b) operațiuni taxabile;[...]

iar la art. 146 alin.1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.05.2009, se prevede:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);[...]

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sunt considerate operațiuni impozabile operațiunile care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, locul de livrare este considerat a fi în România și sunt efectuate de o persoană impozabilă, iar persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar pentru justificarea acestui drept, persoana impozabilă trebuie să

deține o factură care să cuprindă informațiile prevăzute art.155 alin.5 din Codul fiscal.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că SC X SRL a încheiat un Contract de închiriere, în data de X.2009, cu SC X SRL, având ca obiect închirierea în cadrul Centrului Comercial X X a unei suprafețe de X mp cu destinația magazin de desfacere sub numele „X” și a unei suprafețe de X mp cu destinația depozit situată lângă spațiu în exteriorul Galleriei X.

Totodată, se reține că SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă facturile nr. X / X.2009, nr. X / X.2009 și nr. X / X.2009, având ca obiect „CONTRIBUTIE CF. ACT ADITIONAL NR.X LA CONTRACT INCHIRIERE – X”, emise de SC X SRL în baza Actului Adițional nr.X din data de X.2009 la Contractul de închiriere încheiat în data de X.2009, și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă totală de X lei.

De asemenea, din Actul Adițional nr.1 la contractul de închiriere, se reține că la capitolul „Plăți” la punctul 2.1 se prevede „*În scopul comercial de a spori activitatea din cadrul Centrului Comercial, Părțile convin ca Chiriașul va continua să nu plătească Chiria aferentă Spațiului și Spațiului de Depozitare, Taxa pe servicii, Costurile de marketing(...)*”, iar la punctul 2.2 se prevede „*În cazul în care, începând cu data de 1 august 2009, cifra de afaceri lunară a Chiriașului aferentă activității desfășurate în cadrul Spațiului Închiriat depășește X EUR (fără TVA), pe lângă plata Chiriei, a Costurilor de Marketing și a ratelor de rambursare a HVAC(...), Chiriașul va începe să ramburseze Proprietarului cotele Facilității(..)*”

Totodată, la capitolul „Contribuția Proprietarului” la punctul 3.1 se prevede „*În scopul comercial de a spori activitatea din cadrul Centrului Comercial, Proprietarul convine să acorde o facilitate chiriașului sub forma unei contribuții în lichidității în valoare de EUR X + TVA („Facilitatea”) care nu este purtătoare de dobândă și care poate fi rambursată conform clauzelor 3.2 – 3.4, de mai jos și care va fi acordată de Proprietar în 4(patru) rate lunare(...)*”. La punctul 3.2 se prevede „*Chiriașul se obligă ca începând cu luna octombrie să ramburseze Proprietarului suma de EUR X + TVA, în fiecare luna a perioadei dintre 3 septembrie 2009 și sfârșitul Duratei, în care cifra de afaceri lunară a Chiriașului aferentă activității desfășurată în cadrul Spațiului depășește EUR X(fără TVA)*”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că SC X SRL a acordat SC X SRL facilitatea sub forma unei contribuții în lichidități, în scopul dezvoltării activității proprii a chiriașului, respectiv a SC X SRL.

Se reține că SC X SRL nu este beneficiara unei livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate de SC X X SRL, iar „*facilitatea*” acordată nu a reprezentat un avans în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, respectiv nu a reprezentat o operațiune impozabilă așa cum prevede art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inspecției fiscale.

Totodată, se reține că societatea, prin contestația formulată, deși susține că „*natura acestei contribuții este aceea de plată a unor servicii de marketing, publicitate și promovare*” a imaginii mall-ului „*pentru sprijinirea și creșterea gradului de ocupare a centrului comercial*”, nu a depus în susținerea contestației niciun document care să probeze natura „*de marketing, publicitate și promovare*”, respectiv plan de marketing adoptat cu identificarea oportunităților și dezavantajelor, a obiectivelor de marketing și a strategiilor de atingere a acestora, programul acțiunilor de marketing, metodele de promovare folosite, respectiv promoții, publicitate, site web etc, fapt pentru care acest argument, nefiind susținut cu documente justificative, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult, având în vedere achizițiile de servicii analizate în baza facturilor menționate mai sus, precum și constatările organelor de inspecție fiscală privind destinația acestora, rezultă fără echivoc că SC X SRL a acordat chirieșului SC X X SRL o contribuție în lichidități numită „*facilitate*” în scopul dezvoltării activității proprii a chirieșului, care nu au legătură cu viziunea de marketing, exprimată prin mixul de marketing care presupune orientarea activității de marketing către preț, produs, plasare-distribuție și promovare în scopul atingerii obiectivelor propuse și a strategiilor și tacticilor de marketing, respectiv nu au legătură cu activitatea de promovare a imaginii mall-ului, simpla invocare de către contestatoare a naturii „*de marketing, publicitate și promovare*”, a cheltuielilor nu determină automat acest caracter al acestor achiziții efectuate.

Prin urmare, achizițiile de servicii efectuate de societatea în vederea desfășurării *evenimentului de promovare a imaginii Centrului Comercial* și lipsa de documente probatorii prin care să se facă dovada achiziționării acestora în scop „*de marketing, publicitate și promovare*”, nu sunt de natură a proba scopul invocat de societate, respectiv în scopul promovării imaginii companiei, reprezentând cheltuieli care nu au legătura cu activitatea economică desfășurată de SC X SRL și pe cale de consecință nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale aplicabile speței, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii, reprezentând

„CONTRIBUTIE CF. ACT ADITIOAL NR.XLA CONTRACT INCHIRIERE – X”, care nu au legătură cu activitatea economică a societății și în mod corect au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată dedusă de societate în lunile X și X 2009 cu suma de X lei aferentă acestor achiziții, societatea încălcând astfel prevederile art.126 alin.(1), art.145 alin.2 lit.a) și art. 146 alin.1 lit. a), în vigoare în anul 2009, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.12.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. X / X.2010 emisă de Administrația Finanțelor Publice Sector X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X / X.2010, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală, urmare a constatării neaplicării măsurilor de simplificare de către SC X SRL, aveau obligația să emită Decizie de impunere și Dispoziție de măsuri.

În fapt, în lunile X și X 2009, SC X SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei aferentă facturilor de prestări servicii nr. X / X.2009, nr. X / X.2009, nr. X / X.2009 și nr. X / X.2009 emise de SC X SRL, societate căreia i s-a dispus deschiderea procedurii insolvenței potrivit sentinței nr. X / X.2009 dată de Tribunalul X Secția Comercială și de Contencios Administrativ în baza prevederilor Legii insolvenței nr.85/2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat și stabilit prin Raportul de inspecție fiscală nr. **X / X.2010**, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. **X / X.2010**, că SC X SRL avea obligația să aplice măsurile de simplificare potrivit art.160 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, motiv pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile sus menționate în sumă de X lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice Sector X au emis și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. **X / X.2010** prin care s-a dispus măsura de stornare a taxei pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de X lei, aferentă achizițiilor de servicii efectuate în baza facturilor sus menționate emise de SC X 2002 SRL, prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426=4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna mai 2010 la rândurile de regularizări.

În drept, la art.160 alin.(1), alin.(2) lit.b), alin.(3) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt reglementate măsurile de simplificare, potrivit cărora:

“Măsuri de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

(...)b) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvență, cu excepția bunurilor livrate în cadrul comerțului cu amănuntul;

(...) (3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

(...)(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2),

beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)."

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, pentru bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvență, atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, **au obligația** să aplice măsurile de simplificare, situație în care pe facturile emise furnizorii/prestatorii trebuie să înscrie mențiunea „taxare inversă”, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar beneficiarii pentru facturile primite vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată, cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.

Mai mult, legiuitorul, în cadrul aceluiași articol, vine cu precizări suplimentare, potrivit cărora, atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii sunt ținuti responsabili în egală măsură de aplicarea acestor prevederi, precizând în mod expres situația în care furnizorul/prestatorul nu respectă prevederile privind taxarea inversă, caz în care **beneficiarul este obligat** să facă aplicațiunea acesteia, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, îndeplinind astfel obligațiile prevăzute la alin.(3).

Totodată, la alin.(7) al pct.82 din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2009, este stipulată sancționarea de către organele fiscale a neaplicării măsurilor de simplificare prin obligarea atât a furnizorilor/ prestatorilor cât și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, potrivit căreia:

„(7) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/ prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.”

iar, potrivit alin.(8) al aceluiași punct din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G.

nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2009:

*„(8) În situația în care **organele fiscale competente**, cu ocazia verificărilor efectuate, **constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.** În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achiziționate sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei deductibile se va determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro rata din perioada curentă.”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege este sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, iar în situația în care organele de inspecție fiscală, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu au fost aplicate măsurile de simplificare pentru bunurile pentru care legea fiscală prevede aplicarea acesteia, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei aferentă facturilor de prestări servicii nr. X / X.2009, nr. X / X.2009, nr. X / X.2009 și nr. X / X.2009 reprezentând „LUCRARI EFECTUATE IN SANTIERUL GALERIA X, CONFORM CONTRACTULUI DE ANTREPRIZA GENERALA” și emise de SC X SRL, societate căreia i s-a dispus deschiderea procedurii insolvenței potrivit sentinței nr. X / X.2009 dată de Tribunalul X Secția Comercială și de Contencios Administrativ în baza prevederilor Legii insolvenței nr.85/2006.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile speței în cauză se reține că, pentru SC X SRL s-a deschis procedura insolvenței la data de X.2009, astfel că atât prestatorul cât și beneficiarul aveau **obligația de a aplica măsurile de simplificare** prevăzute la art.160 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că facturile nr. X

/ X.2009, nr. X / X.2009, nr. X / X.2009 și nr. X / X.2009 au fost emise ulterior deschiderii procedurii insolvenței, respectiv la datele X 2009 și X 2009.

Întrucât SC X SRL nu a respectat prevederile legale expres stipulate, se reține faptul că prin **Decizia de impunere nr. X / X.2010** organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei înscrisă în facturile menționate mai sus.

Totodată, organele de inspecție fiscală au aplicat și **prevederile pct.82 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv au obligat societatea**, prin emiterea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X / X.2010, la „*stornarea taxei pe valoarea adăugată deductibile în sumă de X lei, aferentă achizițiilor de servicii efectuate în baza facturilor nr. X / X.2009, X / X.2009, X / X.2009 și X / X.2009, emise de SC X SRL, prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 cu suma taxei de X lei și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna mai 2010, la rândurile de regularizări*”

Prin urmare, se reține faptul că organele de inspecție fiscală, urmare a constatării neaplicării măsurilor de simplificare de către SC X SRL, au emis și Decizie de impunere și Dispoziție de măsuri.

De asemenea, la art.85 alin.(1) lit.b și art.86 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

(...)b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.(...)

și art.86 alin.(1) din același act normativ, se precizează:

“(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere(...)”.

iar conform punctului 1 din Anexa 2 din Ordinul Ministrului de Finanțe nr.1939/2004, *“Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că aplicarea prevederilor alin.8 al punctului 82 din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G.

nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv organele de inspecție fiscală „(...) **vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.**(...)”, nu se poate realiza prin Decizia de impunere întrucât nu conduce la stabilirea de către organele de inspecție fiscală a unei obligații datorate, ci la măsuri care se dispun de către organele de inspecție fiscală prin Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, conform prevederilor legale în vigoare, motiv pentru care **se va anula parțial Decizia de impunere nr. X / X.2010 privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.**

5. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X / X.2010, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care această dispoziție nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de X milioane lei sau mai mare.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X / X.2010, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.3133332 X / X.2010, au dispus următoarele măsuri:

- îndreptarea erorii materiale din decontul de taxa pe valoarea adăugată aferent trimestrul X 2009, în sensul înscrierii la rd.17, a bazei de impozitare și a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile de servicii, constând în planificare, supervizare și design privind Proiectul contribuabilului, achiziționate în baza facturilor nr. X / X.2009, nr. X / X.2009, nr. X / X.12.2009 emise de Nova X LTD ;

- îndreptarea erorii materiale din decontul de taxa pe valoarea adăugată aferent trimestrul X 2009, în sensul înscrierii la rd.10, respectiv la rd.18, a bazei de impozitare și a taxei pe valoarea adăugată aferente, în sumă de X lei, corespunzătoare achizițiilor de servicii efectuate în baza facturii nr. X / X.2009 emisă de SC X SRL aflată în insolvență;

- îndreptarea erorii materiale din decontul de taxa pe valoarea adăugată aferent trimestrul X 2009, în sensul înscrierii la rd.21, a sumei de X lei, reprezentând achiziții de servicii efectuate în baza facturii nr. X / X.2009 emisă de SC SRL aflată în insolvență;

- stornarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de X lei, aferentă achizițiilor de servicii efectuate în baza facturilor nr. X / X.2009, nr. X / X.2009, nr. X / X.2009 și nr. X / X.2009 emise de SC X SRL, prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426=4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna mai 2010 la rândurile de regularizări;

-înregistrarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, finalizate în categoria imobilizărilor corporale finalizate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(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 lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

[...]

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.[...]”

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit prevederilor art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(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, se soluționează de către:

[...]

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au

*ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și **măsura de diminuare a pierderii fiscale**, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”*

Potrivit acestor prevederi legale se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor 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 și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina SC X SRL prin Dispoziția de măsuri nr. **X / X.2010** nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, se reține că **Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

coroborate cu pct.5.2. din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede :

“5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală

republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se :

D E C I D E

1.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC X SRL** pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei.

2.Anularea parțială a Deciziei de impunere nr. **X / X.2010** emisă de Administrația Finanțelor Publice Sector X pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de **X lei**.

3.Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de SC X SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X / X.2010 emisă de Administrația Finanțelor Publice Sector X.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X

Șef serviciu:
X

Consilier juridic:
X

Întocmit:
X