



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Solu
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor nr.17
Sector 5 , .X.,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax :+021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 183 / 2015
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. din .X.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 227/05.02.2015
și a cererii formulate de S.C. .X. S.R.L. din .X. de introducere în
procedura de soluționare a contestației înregistrată la Direcția
Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 648/30.03.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Sectorului .X. a Finanțelor Publice prin adresa nr. .X./03.02.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 227/05.02.2015, asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L., cu sediul în .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. .X., având Cod Unic de Înregistrare .X., reprezentată convențional de .X. S.P.A.R.L., cu sediul în .X., conform împuternicirilor avocațiale seria .X. nr. .X./2014 și nr. .X./2015, anexate în original la dosarul contestației.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-S2 .X./15.12.2014 (denumită în continuare „Decizia de impunere nr.F-S2 .X./15.12.2014”) emisă de Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S.X. .X./15.12.2014, prin care, urmare soluționării decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr. .X./24.07.2014, s-a stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă

de .X. lei și s-a stabilit suplimentar și rămas de plată taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

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, stabilit în raport de data primirii titlului de creanță contestat, respectiv 18.12.2014, potrivit mențiunii olografe de pe Fișa privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilit de inspecția fiscală nr..X./15.12.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației, în original, la registratura Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice, respectiv 16.01.2015, unde a fost înregistrată sub nr. .X..

Totodată, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de S.C. .X. S.R.L. prin adresa înregistrată sub nr.A_SLP 648/30.03.2015, asupra cererii de introducere în procedura de soluționare a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. a S.C. .X. S.R.L., cu domiciliul fiscal în .X., sector .X., .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. .X., având Cod Unic de Înregistrare .X..

Având în vedere dispozițiile art. 212 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor, prin adresa nr.A-SLP 648/30.03.2015, a solicitat Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice și S.C. .X. S.R.L., reprezentată convențional de .X. S.P.A.R.L., punctul de vedere cu privire la admisibilitatea de principiu a cererii formulate de S.C. .X. S.R.L. de introducere în cauza S.C. .X. S.R.L.

Prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A-SLP 719/07.04.2015, S.C. .X. S.R.L., reprezentată convențional de .X. S.P.A.R.L., a apreciat ca fiind admisibilă cererea S.C. .X. S.R.L. de introducere în cauză.

Prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A-SLP 738/10.04.2015, Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice, a comunicat ca solicitantul S.C. .X. S.R.L. să fie ascultat în cadrul procedurii de soluționare a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor, prin adresa nr.A-SLP 227/A-SLP 648/30.04.2015, a comunicat S.C. .X. S.R.L. că a fost admisă în principiu cererea de introducere în cauza S.C. .X. S.R.L., având

drept obiect contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-S2 .X./15.12.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Sectorului .X. a Finanțelor Publice.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c), precum și ale art.212 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.8.2.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este învestită să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. și a cererii formulate de S.C. .X. S.R.L. de introducere în procedura de soluționare a contestației S.C. .X. S.R.L.

I.1. S.C. .X. S.R.L. solicită admiterea contestației și, pe cale de consecință, desființarea în totalitate a deciziei de impunere nr.F-S2 .X./15.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S2 .X./15.12.2014, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de .X. lei, urmare neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. .X./11.06.2014 emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând *Stimulent conform contract de închiriere din 11 martie 2013 și Addendum nr. .X. din 30 mai 2014*, pentru următoarele motive:

.X. S.R.L. este o societate comercială care are ca obiect principal de activitate *dezvoltare (promovare) imobiliară*.

Activitatea societății s-a axat exclusiv pe dezvoltarea proiectului imobiliar “.X.”, reprezentând clădiri cu spații pentru birouri având o suprafață de aproximativ 38.000 mp.

Imobilul “.X.” a fost recepționat în data de 05.09.2013 conform procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X..

Conform secțiunii 2 a actului adițional nr.1 la *Contractul de Închiriere Modificat și Consolidat* din 15.03.2013, Stimulentul facturat de S.C. .X. S.R.L., în valoare totală de .X. lei (inclusiv TVA) a fost agreat de părți ca sumă a următoarelor:

- totalul depăgubirilor datorate de Chiriaș către proprietarii: .X. și .X., ca urmare a rezilierii în datele de 12.03.2014 și 31.03.2014 a contractelor de închiriere/subînchiriere încheiate anterior de S.C. .X. S.R.L., în calitate de chiriaș;

- diferența dintre Contribuția Proprietarului și costurile efective suportate de Proprietar privind Lucrările Chiriașului și Modificările Chiriașului;

- totalul sumelor plătite de Chiriaș drept Chirie și taxe pe servicii (excluzând costul utilităților) în temeiul Contractului de Închiriere .X., Contractului de Închiriere .X. și Contractului de Închiriere Xerox până la datele încetării respectivelor contracte;

- o sumă fixă, din care se deduce Suma care reprezintă baza de calcul pentru Perioada Fără Plată a Chiriei.

În baza Contractului de Închiriere Consolidat și Modificat, pe lângă Stimulent, Chiriașul are dreptul de a primi o Perioadă Fără Plată a Chiriei (Anexa 9 la Contract).

Atât Perioada Fără Plată a Chiriei, cât și Stimulentul, au fost acordate de Proprietar Chiriașului în virtutea faptului că acesta din urmă reprezintă chiriaș ancoră („anchor tenant”) care, prin prezența sa, poate atrage mai mulți chiriași și implicit, o cifră de afaceri mai mare pentru Proprietar (Anexa 9 la Contractul de Închiriere din 15 martie 2013, secțiunea 1, primul paragraf).

Înțelegerea dintre Proprietar și Chiriaș cu privire la închirierea Clădirii B s-a materializat inițial la data de 27.03.2012, când a fost semnat Contractul de Închiriere în formă inițială, forma finală a contractului și cea aplicabilă în prezent fiind cea din data de 11 martie 2013 – Contractul de Închiriere Consolidat și Modificat, suplimentată cu actul adițional nr.1.

O condiție în negocierea purtată cu banca, pentru finanțarea proiectului, a reprezentat-o existența contractului semnat cu Chiriașul, contractul de împrumut, în care S.C. .X. era menționat drept „locatar cheie” („key tenant”) fiind semnat ulterior Contractului de Închiriere inițial, respectiv la data de 18 octombrie 2012.

Contestatară prezintă evoluția contractelor de închiriere încheiate în calitate de *Proprietar* - ulterior semnării cu S.C. .X. S.R.L. a contractului de închiriere în forma inițială - cu alți Chiriași, și anume un număr de 12 contracte de închiriere încheiate cu diverse societăți (.X. SRL, .X. SRL, .X. SA, .X. SRL, .X. SRL, .X. SA, LS .X. SRL, .X. SRL, .X. SA, .X. SE, .X. SRL, .X. SRL) în perioada 30.05.2012-19.06.2014.

În considerarea *Stimulentului* ca fiind contravaloarea unui serviciu de publicitate, potrivit paragrafelor 26-27 din cauza Mirror Group C-409/98 pronunțată de Curtea Europeană de Justiție, trebuie să se țină cont de (i) prestigiul potențialului client și (ii) spațiul închiriat, care trebuie să fie considerabil prin raportare la suprafața clădirii, astfel încât, cele două

elemente, împreună, să poată crea premisele atragerii de alți potențiali chiriași pentru locator, abordare împărtășită și de Ministerul de Finanțe prin răspunsurile oferite în alte cazuri similare. În cazul în speță, ambele condiții fiind însă îndeplinite, și anume:

(i) prestigiul și popularitatea .X. în domeniul IT, la nivel internațional, fiind de necontestat, datele raportate prin intermediul site-ului global fiind edificatoare, și

(ii) suprafața închiriată de S.C. .X. S.R.L. în cadrul .X. fiind de aproximativ 60% din suprafața întregului ansamblu (Clădirea “B” aproape în întregime).

Serviciile de publicitate sunt în esență intangibile, în sensul că nu se poate stabili cu exactitate în ce măsură astfel de servicii duc/vor duce la creșterea cifrei de afaceri (sau a numărului clienților), însă aceasta nu schimbă cu nimic natura serviciilor sau tratamentul TVA aplicabil.

Statutul de client “ancoră” al S.C. .X. S.R.L. rezultă în mod clar din îndeplinirea celor două criterii – notoritatea S.C. .X. S.R.L. și suprafața închiriată - , astfel că angajamentul Chiriașului de a-și transfera activitatea în .X. trebuie văzut ca o prestare de servicii impozabilă.

Întrucât nici Codul fiscal și nici normele metodologice nu conțin prevederi specifice pentru astfel de spețe, relevantă este decizia Curții Europene de Justiție în cauza Mirror Group C-409/98.

În virtutea principiului certitudinii impunerii, enunțat la art.3 din Codul fiscal, precum și în virtutea principiilor neutralității și a proporționalității, a principiului încrederii legitime, în astfel de cazuri, în care părțile au înțeles să aplice regimul de taxare, dreptul de deductibilitate al TVA aferent trebuie să fie menținut.

Acolo unde legislația națională oferă interpretări ambigue sau multiple unor drepturi și obligații ale contribuabililor, remediul cel mai la îndemână pentru a se conforma Curții Europene a Drepturilor Omului (CEDO) este aplicarea principiului *in dubio contra fiscum*.

Toate considerentele reținute de organele de inspecție fiscală sunt complet irelevante în stabilirea tratamentului de TVA aplicabil *Stimulentului* întrucât:

- existența contractului de consultanță imobiliară încheiat cu S.C. .X. S.R.L. nu este de natură să anuleze publicitatea de care societatea beneficiază prin prezența .X. România în .X., în mod fals se prezumă că serviciile de publicitate nu pot exista simultan cu serviciile consultantului imobiliar;

- existența siglei “.X.” și pe clădirea .X. din vecinătatea .X. face în esență publicitate brand-ului .X., independent de speța în cauză, publicitatea de care beneficiază societatea este dată strict de prezența .X. România în .X., garantând astfel caracterul de locație *premium* a imobilului;
- faptul că .X. S.R.L., în calitate de chiriaș, a emis factura cu mențiunea “Încetare contract” fără TVA, nu duce la concluzia că factura emisă de .X. România S.R.L. cu privire la *Stimulent* trebuia să aibă același regim TVA, .X. S.R.L. neîndeplinind condițiile – popularitate și spațiu închiriat considerabil - pentru a fi privit ca un client de tip “ancoră”;
- faptul că în contractul inițial de închiriere plata *Stimulentului* nu era prevăzută, nu înseamnă că părțile nu au libertatea de a negocia ulterior această plată și nici nu trebuie să aibă vreo implicație în stabilirea tratamentului fiscal al acesteia;
- faptul că .X. România S.R.L. figurează cu punct de lucru în clădirea .X. nu diminuează sau anulează cu nimic potențialul de atragere de noi clienți;
- faptul că unii chiriași, cum ar fi .X. sau .X. România S.R.L., au avut anterior sediul în aceeași clădire în care a avut sediul și .X. S.R.L. nu are nicio legătură cu potențialul de atragere de noi clienți pe care .X. România S.R.L. îl creează prin prezența sa în .X.;
- în perioada în care s-a negociat contractul de închiriere cu .X. România S.R.L. și implicit plata *Stimulentului*, S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L. (în calitate de proprietar al imobilului din .X. sau 169A) nu erau părți afiliate.

Referitor la aplicabilitatea art.11 alin.(1) din Codul fiscal, invocată de organele de inspecție fiscală, așa cum reiese în mod clar din textul de lege, în cazul în speță nu se poate pune nicidecum problema neluării în considerare a operațiunii sau reconsiderării acesteia, ci de stabilirea tratamentului fiscal (de TVA) corect.

Calculul obligațiilor fiscale accesorii în sumă de .X. lei este nelegal întrucât taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, a cărei deductibilitate a fost respinsă, a fost inclusă în DNOR nr..X.-2014 din 24.07.2014, iar obligațiile fiscale accesorii au fost calculate până la data de 28.11.2014, fiind însă ignorate complet sumele aprobate la rambursare din deconturile anterioare (.X. lei - în baza DNOR .X.-2014 din 23.05.2014 și .X. lei - în baza DNOR .X.-2014 din 25.06.2014) și ulterioare (.X. lei - în baza DNOR .X.-2014 din 25.08.2014 și .X. lei - în baza DNOR .X.-2014 din 25.09.2014), precum și TVA în sumă de .X. lei aprobat la rambursare cu control ulterior, în baza DNOR .X.-2014 din.25.11.2014.

Aceste sume trebuiau compensate cu TVA rezultat de plată în urma inspecției fiscale, conform prevederilor art.116 din Codul de procedură fiscală.

I.2. S.C. .X. S.R.L. (denumit în continuare „.X.”) solicită (i) admiterea cererii de introducere în procedura de soluționare a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. și (ii) admiterea contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. (denumită în continuare .X.), pentru următoarele motive:

Decizia de soluționare a contestației formulate de .X. afectează și .X. întrucât a fost parte în tranzacția în cauză.

Astfel, având în vedere că cele două societăți au considerat că .X. se califică drept chiriaș ancoră, *Stimulentul* acordat de .X. a fost încasat de către acesta drept contrapartidă a serviciilor de promovare realizate în beneficiul .X., fapt pentru care .X. a emis factura cu 24% TVA, taxă pe valoarea adăugată ce nu a fost acceptată a deducere de către organele de inspecție fiscală ce au efectuat verificarea la .X., pe considerentul că nu reprezintă contrapartida unei operațiuni impozabile în sfera de aplicare a TVA.

Prin urmare, în situația menținerii constatărilor organelor de inspecție fiscală și a respingerii contestației formulate de .X., este oportun ca această decizie să fie opozabilă și lui .X. și, pe cale de consecință, să se conchidă faptul că .X. nu a realizat o operațiune în sfera de aplicare a TVA.

Dacă .X. nu are drept de deducere urmare faptului că operațiunea facturată de .X. nu intră în sfera de aplicare a TVA, potrivit principiului neutralității TVA, .X. este îndreptățită să corecteze facturile emise cu 24% TVA pentru *Stimulent* în vederea recuperării TVA nedatorată pentru această operațiune și returnarea acestei sume către .X..

Noțiunea de chiriaș ancoră este explicată în jurisprudența Curții Europene de Justiție în cauza C-408/98 *Commissioners of Customs & Excise v Mirror Group plc*.

În mod similar cauzei C-408/98, .X. a închiriat în cadrul .X. un spațiu considerabil (aproximativ 70%), reprezentând în același timp o societate de prestigiu în piața din România, cât și la nivel internațional, iar prezența sa în .X. ar fi benefică atractivității complexului și pentru alte societăți.

Prin urmare, argumentele prezentate de .X. în cuprinsul contestației formulate sunt valide, .X. calificându-se drept chiriaș ancoră la nivelul .X., iar *Stimulentul* reprezentând contrapartida unui serviciu de promovare realizat de .X. prin acceptul de a se muta în .X., operațiunea fiind așadar impozabilă în sensul art.126 din Codul fiscal și supusă cotei standard de 24% TVA.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată efectuată la S.C. .X. S.R.L., care a avut drept obiectiv soluționarea cu control anticipat a următoarelor deconturi cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare (DNOR):

- nr..X./23.05.2014, aferent perioadei 01.01.2014-30.04.2014;
- nr..X./25.06.2014, aferent perioadei 01.05.2014-31.05.2014;
- nr..X./24.07.2014, aferent perioadei 01.06.2014-30.06.2014;
- nr..X./25.08.2014, aferent perioadei 01.07.2014-31.07.2014;
- nr..X./25.09.2014, aferent perioadei 01.08.2014-31.08.2014,

organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-S2 .X./15.12.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-S2 .X./15.12.2014 contestată.

În ceea ce privește soluționarea DNOR nr..X./ 24.07.2014, aferent perioadei 01.06.2014-30.06.2014, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./11.06.2014 emisă de S.C. .X. S.R.L. cu mențiunea „*Stimulent conform contract de închiriere din 11 martie 2013 și Addendum nr.1 din 30 mai 2014*”. Factura a fost achitată integral în data de 27.06.2014, prin decontare bancară.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea înscrisă în factura nr..X./11.06.2014 nu reprezintă o operațiune impozabilă conform art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările următoare, motivat de faptul că suma facturată de S.C. .X. S.R.L. sub denumirea de *Stimulent* nu reprezintă contravaloarea unui serviciu de promovare, publicitate prestat de S.C. .X. S.R.L., iar această societate nu reprezintă un client “ancoră” pentru S.C. .X. S.R.L., respectiv S.C. .X. S.R.L. nu este beneficiarul unei livrări sau prestări de servicii efectuate de S.C. .X. S.R.L., iar “*Stimulentul*” achitat de S.C. .X. S.R.L. nu reprezintă un avans în legătură cu o prestare de serviciu sau livrare de bunuri.

În stabilirea acestui tratament fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, echipa de inspecție fiscală a avut în vedere considerentele Curții Europene de Justiție în cauza Mirror Group C-409/98, respectiv paragraful 26 și 27, precum și următoarele:

- S.C. .X. S.R.L. face parte din grupul .X., a fost înființată la data de 18.02.2011 și este manageriată de societatea .X. .X. SRL;

- la data de 25.02.2011, S.C. .X. S.R.L. a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare al terenului în suprafață de 15.554 mp din Șoseaua .X. nr. .X., pe care a fost construit imobilul .X.;

- la data de 12.04.2011, S.C. .X. S.R.L. a încheiat contractul de prestări servicii nr. OFC .X. cu S.C. .X. S.R.L.(PPAD), în baza căruia prestatorul oferă consultanță imobiliară pentru efectuarea de studii asupra pieței imobiliare, identificarea și contactarea potențialilor locatari în vederea închirierii. În baza facturii seria ADV nr. .X./03.02.2014, societatea a achitat servicii de consultanță imobiliară către S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. euro. Prin actul adițional nr.6 încheiat în data de 14 ianuarie 2014 se prevede "părțile declară de comun acord că onorariul și bonusurile care trebuie plătite de beneficiar către PPAD, în considerarea suprafețelor adiționale închiriate de către .X. S.R.L."

- la data de 22.02.2012 a fost emisă autorizația de construire nr. .X./10 „P” pentru imobilul .X., reprezentând ansamblu de clădiri cu destinație birouri;

- imobilul “.X.” a fost recepționat în data de 05.09.2013 conform procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor;

- în data de 27 martie 2012, S.C. .X. S.R.L., în calitate de proprietar al complexului imobiliar .X. din șoseaua .X. nr. .X., a încheiat cu S.C. .X. S.R.L. Contractul de închiriere în care se prevede perioada fără plată a chiriei, compusă din: suma reziduală, diferența pozitivă sal negativă a deducerii valorii totale a lucrărilor chiriașului și modificările chiriașului din contribuția proprietarului și suma de .X. milion euro, fără să fie prevăzută plata *Stimulentului*;

- în contractul de închiriere se menționează că ambele societăți au sediile sociale în același imobil, dar la etaje diferite;

- Contractul de închiriere inițial a fost modificat în data de 11 martie 2013, numit *Contract de Închiriere Modificat și Consolidat*, fiind completat cu: Actul adițional nr. 1 din data de 30 mai 2014, Actul adițional nr. 2 din data de 1 septembrie 2014, Anexa 8 din data de 13 decembrie 2013, numită „Procesul verbal de Predare/Primire”, Anexa 9, redefinită „Calculul Perioadei Fără Plată a Chiriei/Stimulentul”;

- Conform Anexei 8 „Procesul verbal de predare-primire” la *Contractul de Închiriere Modificat și Consolidat*, S.C. .X. S.R.L. a preluat spațiul de la proprietar în data de 13 decembrie 2013;

- Suprafața totală închiriată a fost de 25.144 mp, de la parter până la etajul șase;

- *Stimulentul* în sumă de .X. euro (.X. lei, inclusiv TVA), convenit de către părți, a fost acordat de către proprietar (S.C. .X. S.R.L.) chiriașului (S.C. .X. S.R.L.) și calculat conform secțiunii 1 din Anexa 9;

- S.C. .X. S.R.L., în calitate de proprietar al complexului imobiliar .X., și S.C. .X. S.R.L., în calitate de proprietar al imobilului din .X. (sal 169A) în care ambele societăți își au sediul social și își desfășoară activitatea, au avut în perioada 01.02.2011-11.03.2011, administratori pe domnii .X. și .X.;

- Deși .X. este o societate de notorietate, societățile care au devenit chiriași ai S.C. .X. S.R.L., fie au avut sediul social în același imobil ca și S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., respectiv în Calea .X., clădirea B (SC .X. SRL), fie aveau încheiate contracte de închiriere înaintea preluării spațiului de către S.C. .X. S.R.L., respectiv SC .X. SRL și .X. SA, societăți care constant figurează în spațiile imobilelor de birouri importante din .X.;

- S.C. .X. S.R.L. figurează cu punct de lucru din data de 20.10.2010 în Clădirea .X. din Șoseaua .X. nr. .X., pe care se află un panou cu sigla firmei “.X.” identic cu cel de pe clădirea B din imobilul .X.;

- Societatea verificată nu a prezentat documente din care să reiasă faptul că și-a conceput proiectul în funcție de cerințele clientului principal .X., având în vedere că grupul de firme .X., din care face parte, deține și construiește în aceeași zonă și alte imobile cu destinația birouri;

- S.C. .X. S.R.L. a încheiat contract de închiriere cu S.C. .X. S.R.L. în data de 22.04.2013, parțial din spațiul de la parterul Clădirii A;

- S.C. .X. S.A. în calitate de chiriaș al S.C. .X. S.R.L., în baza contractului de închiriere din data de 30.04.2013 a emis factura nr. .X./17.02.2014 cu mențiunea *Încetare contract*, fără TVA;

- S.C. .X. S.R.L. a emis în perioada supusă inspecției fiscale facturi cu mențiunea “Servicii de consultanță imobiliară conform contract OFC .X. din 12.04.2011” pentru .X. SRL, .X. SRL, .X. SA, .X. S.R.L., .X. SRL, .X. SE, .X., .X. SRL, firme pe care contribuabilul verificat le menționează în lista evoluției contractelor de închiriere încheiate după cel cu .X. S.R.L.;

- valoarea serviciilor de închiriere facturate de societate în perioada supusă inspecției fiscale pentru trimestrele I, II și III este în sumă de .X. lei, TVA colectată fiind în sumă de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu face dovada că *Stimulentul* reprezintă o prestare de servicii de

publicitate din partea chiriaşului, sigla “.X.” fiind expusă atât pe clădirea .X. cât şi pe clădirea .X. şi nu a făcut dovada atragerii de noi chiriaşi prin simpla prezenţă a S.C. .X. S.R.L., fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1) şi ale art.145 alin.(1) şi alin.(2), art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă *Stimulentului*.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, organele de inspecţie fiscală au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei şi penalităţi de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) şi art.120¹ alin.(1) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecţie fiscală, motivele prezentate de societăţi, documentele existente la dosarul cauzei, precum şi actele normative invocate de contestatară, intervenient şi organele de inspecţie fiscală, se reţin următoarele:

A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă *Stimulentului* acordat de către S.C. .X. S.R.L., în calitate de *Proprietar* al imobilului .X., S.C. .X. S.R.L., în calitate de *Chiriaş*, în considerarea faptului că acesta din urmă reprezintă un chiriaş *ancoră* („anchor tenant”), Agenţia Naţională de Administrare Fiscală prin Direcţia generală de soluţionare a contestaţiilor este investită să se pronunţe asupra tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aplicabil *Stimulentului*, respectiv dacă suma achitată de *Proprietar Chiriaşului* reprezintă sau nu contravaloarea unei operaţiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a dezvoltat proiectul imobiliar .X., constând în construcţia de clădiri cu spaţii pentru birouri având o suprafaţă de aproximativ 38.000mp, în vederea închirierii acestor spaţii.

Anterior recepţionării imobilului (imobilul .X. a fost recepţionat în data de 05.09.2013 conform procesului verbal de recepţie la terminarea lucrărilor), S.C. .X. S.R.L., în calitate de Proprietar al imobilului .X., a încheiat la data de 27.03.2012 un contract de închiriere cu S.C. .X. S.R.L., în calitate de *Chiriaş*, contract ce a fost modificat şi completat ulterior, respectiv la data de 11.03.2013, numit *Contract de Închiriere Modificat şi Consolidat*, în sensul că în contractul în forma finală s-a prevăzut acordarea de către *Proprietar Chiriaşului* a unui *Stimulent*, având în vedere că acesta a acceptat să devină *Chiriaş* al imobilului în cauză şi întrucât

acesta reprezenta un *Chiriaș ancoră* (anchor tenant) care, prin prezența sa, putea genera mai mulți chiriași și un profit mai mare pentru *Proprietar*.

Suprafața totală închiriată a fost de 25.144 mp, de la parter până la etajul șase.

Ulterior predării spațiului de birouri de către *Proprietar Chiriașului* (Conform Anexei 8 „Procesul verbal de predare-primire” la *Contractul de Închiriere Modificat și Consolidat*, S.C. .X. S.R.L. a preluat spațiul de la proprietar în data de 13 decembrie 2013) între cele două părți a fost încheiat Actul adițional nr.1 la *Contractul de Închiriere Modificat și Consolidat* prin care s-a prevăzut suma pe care *Proprietarul* o va plăti cu titlu de *Stimulent Chiriașului*, precum și alte clauze referitoare la modalitatea de plată a acestei sume etc.

Astfel, în baza *Contractului de Închiriere Modificat și Consolidat* și a Actului adițional nr.1, în considerarea faptului că suma acordată de *Proprietar Chiriașului* cu titlu de *Stimulent* reprezintă contravaloarea unui serviciu de publicitate prestat de *Chiriaș*, S.C. .X. S.R.L., în calitate de *Chiriaș*, a emis factura nr. .X./11.06.2014 cu mențiunea „*Stimulent conform contract de închiriere din 11 martie 2013 și Addendum nr.1 din 30 mai 2014*”, în valoare totală de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, achitată integral de S.C. .X. S.R.L. în data de 27.06.2014, prin decontare bancară.

În baza facturii mai sus menționate, S.C. .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea înscrisă în factura nr..X./11.06.2014 nu reprezintă o operațiune impozabilă conform art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările următoare, motivat de faptul că suma facturată de S.C. .X. S.R.L. sub denumirea de *Stimulent* nu reprezintă contravaloarea unui serviciu de promovare, publicitate prestat de S.C. .X. S.R.L., iar această societate nu reprezintă un client “ancoră” pentru S.C. .X. S.R.L., respectiv S.C. .X. S.R.L. nu este beneficiarul unei livrări sau prestări de servicii efectuate de S.C. .X. S.R.L., iar “*Stimulentul*” achitat de S.C. .X. S.R.L. nu reprezintă un avans în legătură cu o prestare de serviciu sau livrare de bunuri.

La stabilirea acestui tratament fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, echipa de inspecție fiscală a avut în vedere considerentele Curții Europene de Justiție în cauza Mirror Group C-409/98, respectiv paragraful 26 și 27.

Astfel, urmare verificărilor efectuate, a documentelor prezentate și a notelor explicative date, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. nu face dovada că *Stimulentul* reprezintă o prestare de servicii de publicitate din partea chiriașului, sigla “.X.” fiind expusă atât pe clădirea .X. cât și pe clădirea .X. și nu a făcut dovada atragerii de noi chiriași prin simpla prezență a S.C. .X. S.R.L., fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1) și ale art.145 alin.(1) și alin.(2), art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă *Stimulentului*.

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

“(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);”

Conform acestor prevederi legale, din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile operațiunile care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă, iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

În sensul art.126 alin.(1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una dintre condițiile prevăzute la lit. a) - d) nu este îndeplinită, așa cum este stipulat la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, potrivit pct.2 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată.

Condiția referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit, (...)"

Potrivit prevederilor legale citate, operațiunea este impozabilă în condițiile în care aceasta aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a prezentat în situația de fapt, se rețin următoarele:

Activitatea S.C. .X. S.R.L. s-a axat pe dezvoltarea proiectului imobiliar ".X.", reprezentând clădiri cu spații pentru birouri având o suprafață de aproximativ 38.000mp, în vederea închirierii acestor spații, imobil ce a fost recepționat în data de 05.09.2013.

Anterior recepționării, respectiv la data de 12.04.2011, S.C. .X. S.R.L. a încheiat un contract de consultanță imobiliară cu S.C. .X. S.R.L., având rol în atragerea principalilor chiriași ai societății respective.

Totodată, la data de 27.03.2012, S.C. .X. S.R.L., în calitate de *Proprietar*, a încheiat cu S.C. .X. S.R.L., în calitate de *Chiriaș*, *Contractul de Închiriere, Suprafață Închiriabilă* fiind de aproximativ 16.887 mp de *Spațiu de Birouri* amplasați în *Clădirea "B"*, incluzând/excluzând diverse spații (toaile, holuri, cantine, etc.), precum și alte spații: de depozitare, balcoane, locuri de parcare (suprafața închiriabilă a spațiului de birouri reprezentând un procent de aproximativ 46,9% din *Suprafața Închiriabilă a .X.*), durata contractului fiind de 10 ani de la *Data Începerii Chiriei*, împreună cu orice prelungire sau reînnoire a acesteia (durata putând fi prelungită pentru perioade consecutive de 5 ani fiecare). La *Anexa 9 la Contractul de Închiriere* s-a prevăzut *Perioada Fără Plată a Chiriei*, precum și *Suma care reprezintă baza de calcul pentru Perioada Fără Plată a Chiriei*.

Contractul de Închiriere din data de 27.03.2012, a fost modificat și consolidat la data de 11.03.2013, fiind denumit *Contractul de Închiriere Consolidat și Modificat*, în care s-a prevăzut ca *Suprafață Închiriabilă* aproximativ 24.156mp de *Spațiu de Birouri* amplasați în *Clădirea "B"*, incluzând/excluzând diverse spații, precum și alte spații (suprafața închiriabilă a spațiului de birouri reprezentând un procent de aproximativ 65,43% din *Suprafața Închiriabilă a .X.*), durata contractului rămânând neschimbată.

Totodată, la *Anexa 9 la Contractul de Închiriere Consolidat și Modificat* încheiat în data de 11.03.2012 s-a prevăzut: *Perioada Fără Plată a Chiriei/Stimulentul, Suma Despăgubirii, Suma care reprezintă baza de calcul pentru Perioada Fără Plată a Chiriei, Perioada Fără Plată a Chiriei* etc.

Se reține că *La Perioada Fără Plată a Chiriei/Stimulentul* se stipulează următoarele: *“Părțile convin că acest Chiriaș reprezintă un chiriaș principal (anchor tenant) al .X. și anume, un chiriaș care, prin prezența sa, poate genera mai mulți chiriași și un profit mai mare pentru Proprietar și, ca atare, Proprietarul acordă Chiriașului un stimulent în schimbul faptului că acest Chiriaș a acceptat să devină chiriaș al .X. (Stimulentul)”*.

În data de 30.05.2014, ulterior predării *Spațiului*, între cele două părți - S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. - a fost încheiat *Actul Adițional nr.1 la Contractul de Închiriere din 15 martie 2013*, prin care s-au convenit următoarele:

- *Exonerarea de la plata Chiriei, respectiv suma care reprezintă baza de calcul pentru Perioada Fără Plată a Chiriei* în cuantum de .X. Euro (fără TVA), *Perioada Fără Plată a Chiriei* de 1,10 luni, *Data Începerii Chiriei* de 15 ianuarie 2014;

- *Stimulentul* acordat de către *Proprietar Chiriașului* calculat conform clauzei 2.1. din *Actul Adițional* la valoarea de .X. Euro (din care s-a dedus suma care reprezintă *baza de calcul pentru Perioada Fără Plată a Chiriei*), ce va fi plătit în termen de 10 zile lucrătoare de la data facturii emise de Chiriaș.

Astfel, în baza contractului de închiriere în formă finală și a actului adițional, S.C. .X. S.R.L. a emis factura nr..X./11.06.2014, reprezentând *“Stimulent conform contract de închiriere din 11 martie 2013 și Addendum nr.1 din 30 mai 2014: .X. Euro + TVA, 1Eur=4,3916 lei”*, iar S.C. .X. S.R.L., în baza acestei facturi, a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere întrucât au constatat că operațiunea înscrisă în factură nu reprezintă o operațiune impozabilă conform art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările următoare, respectiv *Stimulentul* nu reprezintă contravaloarea unui serviciu de promovare, publicitate prestat de S.C. .X. S.R.L., iar această societate nu reprezintă un client “ancoră” pentru S.C. .X. S.R.L.

Se reține că atât societatea cât și organele de inspecție fiscală la aplicarea/stabilirea tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferent operațiunii au avut în vedere considerentele

Curtii de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) în cauza C-409/98 Commissioners of Customs & Excise v Mirror Group, respectiv paragrafele 26 și 27.

Din argumentația CJUE pentru emiterea hotărârii în Cauza C-409/98, se reține că:

26. În ceea ce privește încadrarea ca prestare de servicii, trebuie subliniat faptul că o persoană impozabilă care doar plătește o sumă de bani datorată în legătură cu o prestare de servicii sau se angajează să facă acest lucru, nu va face o prestare de servicii în sensul articolului 2 (1) din directiva a șasea. Rezultă că un locatar care se angajează, chiar și în schimbul unei remunerații de la proprietar, să devină chiriaș și să plătească chiria, în măsura în care această acțiune este în cauză, nu face o prestare de servicii către proprietar.

27. Totuși, viitorul chiriaș efectuează o prestare de servicii cu titlu oneros dacă proprietarul, considerând că prezența unui chiriaș de tip ancoră („ancora tenant”) în clădire care deține în chirie spațiul va atrage și alți chiriași, ar face o plată cu titlu de preț în schimbul angajamentului viitorului chiriaș de a transfera activitatea acestuia către clădirea în cauză. În aceste circumstanțe, angajamentul unui astfel de chiriaș poate fi calificat, așa cum Guvernul UK susține în esență, ca o prestație impozabilă de servicii de publicitate.

Astfel, având în vedere considerentele CJUE în cauza mai sus menționată, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin adresa nr.920272/10.02.2015, a solicitat direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimarea unui punct de vedere în ceea ce privește tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferent sumelor plătite sub denumirea de *Stimulent* de către un *Proprietar Chiriașului*.

Prin adresa nr. .X./08.05.2015, Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice comunică faptul că, așa cum reiese din prevederile paragrafului 26 din argumentația CJUE pentru emiterea hotărârii în Cauza C-409/98, un chiriaș care se angajează, chiar și în schimbul unei sume de bani de la proprietar, doar să încheie și să achite chiria, nu realizează o prestare de servicii către proprietar, cu toate acestea, potrivit paragrafului 27 din argumentația CJUE, viitorul chiriaș ar efectua o prestare de servicii cu plată în sensul TVA dacă proprietarul, ținând cont de faptul că prezența unui „chiriaș ancoră” în clădire ar atrage alți clienți, ar achita o sumă de bani viitorului chiriaș pentru ca acesta să-și transfere activitatea în clădirea sa,

În aceste circumstanțe angajamentul viitorului chiriaș de a încheia un contract de închiriere s-ar califica drept prestare de servicii către proprietar.

Totodată, prin adresa mai sus menționată se precizează că, în ceea ce privește speța în cauză, problema care se ridică este de a determina dacă *Stimulentul*, respectiv suma achitată de *Proprietarul Chiriașului* reprezintă sau nu contravaloarea unei operațiuni în sfera de aplicare a TVA, iar din această perspectivă, un aspect relevant îl constituie stabilirea faptului că respectivul chiriaș căruia i se achită *Stimulentul* reprezintă sau nu un *chiriaș ancoră*, de natură a atrage și alți clienți pentru proprietarul imobilului, în sensul deciziei CJUE în cauza C-409/98 *Commissioners of Customs & Excise v Mirror Group*.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, determinant în stabilirea tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferent sumelor plătite sub denumirea de *Stimulent* de către *Proprietarul S.C. .X. S.R.L. Chiriașului S.C. .X. S.R.L.*, și anume dacă aceste sume reprezintă sau nu contravaloarea unei operațiuni în sfera de aplicare a TVA, îl constituie stabilirea faptului că respectivul chiriaș căruia i se achită *Stimulentul* reprezintă sau nu un „chiriaș ancoră”, de natură a atrage și alți clienți pentru proprietarul imobilului S.C. .X. S.R.L.

Cu alte cuvinte, numai în situația în care *Chiriașul S.C. .X. S.R.L.* reprezintă un „chiriaș ancoră”, *Stimulentul* plătit de *Proprietarul S.C. .X. S.R.L.* acestuia ar constitui în fapt contravaloare unui serviciu de publicitate pe care *Chiriașul* îl prestează către *Proprietar*, taxabil din punct de vedere al TVA, situație în care S.C. .X. S.R.L. avea obligația să colecteze TVA pentru sumele pe care S.C. .X. S.R.L. i le-a achitat sub formă de *Stimulent*.

Se reține că S.C. .X. S.R.L., prin contestația formulată, susține că trebuie să se țină cont de două condiții, care au fost îndeplinite, și anume:

(i) prestigiul potențialului client - prestigiul și popularitatea .X. în domeniul IT, la nivel internațional, fiind de necontestat, datele raportate prin intermediul site-ului global fiind edificatoare, și

(ii) spațiul închiriat, care trebuie să fie considerabil prin raportare la suprafața clădirii - suprafața închiriată de S.C. .X. S.R.L. în cadrul .X. fiind de aproximativ 60% din suprafața întregului ansamblu (Clădirea “B” aproape în întregime),

aceste două elemente, împreună, creând premisele atragerii de alți potențiali chiriași pentru locator, precizând că această abordare a fost

împărtășită și de Ministerul de Finanțe prin răspunsurile oferite în alte cazuri similare.

Totodată, se reține că societatea contestatară prezintă evoluția contractelor de închiriere încheiate în calitate de *Proprietar* cu alți Chiriași, și anume un număr de 12 contracte de închiriere încheiate cu diverse societăți (.X. SRL, .X. SRL, .X. SA, .X. SRL, .X. SRL, .X. SA, LS .X. SRL, .X. SRL, .X. SA, .X. SE, .X. SRL, .X. SRL) în perioada 30.05.2012-19.06.2014, respectiv ulterior semnării cu S.C. .X. S.R.L. a contractului de închiriere în forma inițială (*Contractul de Închiriere* din data de 27.03.2012).

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, detaliate la Cap.II din prezenta decizie, susținerile și argumentele societății contestatate, prin raportare la legislația în domeniu și jurisprudența CJUE invocate mai sus, organul de soluționare a contestației reține, fără a nega prestigiul S.C. .X. S.R.L. și evidența spațiului închiriat în imobilul .X., că această societate nu poate fi calificată drept „chiriaș ancoră” în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei, depuse de contestatară în susținerea propriei cauze și analizate de organele de inspecție fiscală, nu rezultă calitatea de „chiriaș ancoră” a S.C. .X. S.R.L., de natură a atrage și alți clienți pentru proprietarul imobilului, și anume nu rezultă care au fost considerentele care au determinat celelalte societăți să închirieze spații în imobilul .X..

Astfel, din documentele analizate, anexate la dosarul cauzei, nu rezultă că cele 12 societăți, care activează în diferite domenii de activitate (medical, bancar, asigurări, prestări servicii de catering etc.), cu care S.C. .X. S.R.L. a încheiat contracte de închiriere, au închiriat diverse spații în imobilul .X. în considerarea faptului că S.C. .X. S.R.L. este o societate de prestigiu în domniul IT, care a închiriat o suprafață de aproximativ 60% în imobilul în cauză și nu din alte motive, cum ar fi: atractivitatea locației, condițiile oferite: caracteristici funcționale, dotări, facilități, prețuri de închiriere mai avantajoase prin raportare la diversele cerințe etc.

Mai mult, nu s-a probat că în lipsa acestui chiriaș - S.C. .X. S.R.L. - celelalte societăți cu care S.C. .X. S.R.L. a încheiat contracte de închiriere și/sau alte societăți nu ar (mai) fi fost interesate și nu ar (mai) fi închiriat spații în imobilul .X. sau că, în condițiile în care S.C. .X. S.R.L. ar fi reziliat/va rezilia contractul de închiriere celelalte societăți locatate nu ar mai fi (fost) interesate să activeze în spațiile închiriate.

În plus, nu s-a probat că închirierea de către S.C. .X. S.R.L. a spațiului în imobilul .X. a fost condiționată de acordarea sau nu a *Stimulentului*, respectiv dacă în lipsa acordării de către S.C. .X. S.R.L. a *Stimulentului*, S.C. .X. S.R.L. nu ar mai fi închiriat *Spațiul*, iar *Proprietarul* ar

fi fost în imposibilitatea de a închiria spațiile de birouri sau le-ar fi închiriat mult mai dificil.

Faptul că la pct.1 din *Anexa 9 la Contractul de Închiriere Consolidat și Modificat*, încheiat în data de 11.03.2012, s-a prevăzut că *Părțile convin că acest Chiriaș reprezintă un chiriaș principal („anchor tenant”) al .X. și anume, un chiriaș care, prin prezența sa, poate genera mai mulți chiriași și un profit mai mare pentru Proprietar și, ca atare, Proprietarul acordă Chiriașului un stimulent în schimbul faptului că acest Chiriaș a acceptat să devină chiriaș al .X. („Stimulentul”), nu este de natură să-i confere S.C. .X. S.R.L. calitatea de „chiriaș ancoră”, această clauză contractuală nefiind altceva decât o convenție/înțelegere între părțile semnatare, rămasă la nivel declarativ în condițiile în care nu s-a făcut dovada că S.C. .X. S.R.L. reprezintă un „chiriaș ancoră”.*

Având în vedere cele reținute mai sus, și anume faptul că S.C. .X. S.R.L. nu reprezintă un „chiriaș ancoră” în sensul jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, *Stimulentul*, respectiv suma acordată și plătită de *Proprietarul S.C. .X. S.R.L. Chiriașului S.C. .X. S.R.L.*, nu constituie contravaloarea unui serviciu de publicitate pe care *Chiriașul* l-a prestat către *Proprietar*, taxabil din punct de vedere al TVA, relevante în acest sens fiind considerentele Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) în cauza *Mirror Group C-409/98 Commissioners of Customs & Excise v Mirror Group*, potrivit căroră *o persoană care nu are inițial niciun drept în bunul imobil și care este parte într-un contract de închiriere de bunuri imobile cu un proprietar și/sau acceptă acordarea unei închirieri de proprietate în schimbul unei sume de bani plătite de către proprietar nu realizează o prestare de servicii care intră sub incidența articolului 13B (b) din A Șasea Directivă. [...] Este necesar să se evalueze dacă, la exercitarea opțiunii și încheierea contractului de închiriere de către chiriaș, în schimbul unei sume plătite de către proprietar, chiriașul a încheiat pur și simplu contractul de închiriere sau dacă a realizat prestări de servicii.*

Prin urmare, *Stimulentul* facturat de către S.C. .X. S.R.L. și achitat de S.C. .X. S.R.L. nu reprezintă contravaloarea unei operațiuni în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. S.R.L. drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr..X./11.06.2014, reprezentând *“Stimulent conform contract de închiriere din 11 martie 2013 și Addendum nr.1 din 30 mai 2014: .X. Euro + TVA, 1Eur=4,3916 lei”*, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de

Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-S2 .X./15.12.2014** emisă de Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S2 .X./15.12.2014, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

Totodată, urmează ca aspectele constatate la S.C. .X. S.R.L. cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aplicabil *Stimulentului*, acordat de către S.C. .X. S.R.L., în calitate de *Proprietar* al imobilului .X., S.C. .X. S.R.L., în calitate de *Chiriaș*, **să fie valorificate și de S.C. .X. S.R.L.** în considerarea **cererii de introducere în cauza S.C. .X. S.R.L.**, din analiza căreia a rezultat interesul juridic de natură fiscală al S.C. .X. S.R.L., precum și legătura de conexitate cu cauza S.C. .X. SRL având în vedere că S.C. .X. S.R.L. este parte în tranzacția care face obiectul contestației formulate de .X. S.R.L.

B. Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia calculul obligațiilor fiscale accesorii în sumă de .X. lei (dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei) este nelegal întrucât taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, a cărei deductibilitate a fost respinsă, a fost inclusă în DNOR nr..X.-2014 din 24.07.2014, iar obligațiile fiscale accesorii au fost calculate până la data de 28.11.2014, echipa de inspecție fiscală ignorând sumele aprobate la rambursare din deconturile anterioare și ulterioare, precum și TVA în sumă de .X. lei aprobată la rambursare cu control ulterior, în baza DNOR .X.-2014 din.25.11.2014, se reține că organele de inspecție fiscală au confirmat faptul că nu s-a ținut cont de sumele aprobate la rambursare din deconturile anterioare (.X. lei - în baza DNOR .X.-2014 din 23.05.2014 și .X. lei - în baza DNOR .X.-2014 din 25.06.2014) și ulterioare (.X. lei - în baza DNOR .X.-2014 din 25.08.2014 și .X. lei - în baza DNOR .X.-2014 din 25.09.2014).

Astfel, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.F-S2 .X./15.12.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice au efectuat la S.C. .X. S.R.L. o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată, având drept obiectiv soluționarea cu control anticipat a următoarelor deconturi cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiuni de rambursare (DNOR):

- nr..X./23.05.2014, aferent perioadei 01.01.2014-30.04.2014;
- nr..X./25.06.2014, aferent perioadei 01.05.2014-31.05.2014;
- nr..X./24.07.2014, aferent perioadei 01.06.2014-30.06.2014;
- nr..X./25.08.2014, aferent perioadei 01.07.2014-31.07.2014;

- nr..X./25.09.2014, aferent perioadei 01.08.2014-31.08.2014.

Urmare verificărilor efectuate, în ceea ce privește DNOR-urile:

- nr..X./23.05.2014, aferent perioadei 01.01.2014-30.04.2014;
- nr..X./25.06.2014, aferent perioadei 01.05.2014-31.05.2014;
- nr..X./25.08.2014, aferent perioadei 01.07.2014-31.07.2014;
- nr..X./25.09.2014, aferent perioadei 01.08.2014-31.08.2014,

echipa de inspecție fiscală a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-S2 284/15.12.2014, iar în ceea ce privește DNOR-ul nr..X./24.07.2014, aferent perioadei 01.06.2014 - 30.06.2014, a fost emisă Decizia de impunere nr.F-S2 .X./015.12.2014 contestată, prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina S.C. .X. S.R.L. taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar și rămas de plată taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Totodată, așa cum rezultă din actele administrative încheiate (Raportul de inspecție fiscală nr.F-S2 .X./15.12.2014, Decizia de impunere nr.F-S2 .X./015.12.2014, Fișa privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./15.12.2014) pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei , organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei, pentru perioada 26.06.2014-28.11.2014, și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, pentru perioada 26.07.2014-28.11.2014.

Astfel, în drept, sunt aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile stipulate la art.119 alin.(1) potrivit cărora:

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”,

ale art.120 alin.(1):

“(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

ale art.120¹ alin.(1):

“(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru

fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

ale art.24:

„Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege.”

și ale art.116 alin.(1), alin.(2), alin.(4), alin.(5) lit.b) și alin.(6):

“(1) Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică, inclusiv unitățile subordonate acesteia.

(2) Creanțele fiscale ale debitorului se compensează cu obligații datorate aceluiași buget, urmând ca din diferența rămasă să fie compensate obligațiile datorate altor bugete, în mod proporțional, cu respectarea condițiilor prevăzute la alin. (1).

(4) Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.

(5) În sensul prezentului articol, creanțele sunt exigibile:

b) la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii;

(6) Compensarea se constată de către organul fiscal competent, la cererea debitorului sau din oficiu. Dispozițiile art. 115 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi, care se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv, precum și penalități de întârziere, nivelul acestora stabilindu-se în funcție de numărul de zile scurse de la scadență până la data la care se realizează stingerea. Creanțele fiscale se sting prin compensare, care se constată de către organul fiscal competent la cererea debitorului sau din oficiu, iar

compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, creanțele sunt exigibile la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii.

Totodată, potrivit pct.5.4., Capitolul II din O.M.F.P. nr. 263/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, cu modificările și completările ulterioare:

„În cazul în care cu ocazia inspecției fiscale nu sunt stabilite diferențe față de suma solicitată la rambursare, se întocmește Decizia privind nemodificarea bazei de impunere, iar Decizia de rambursare a TVA se emite de către compartimentul de specialitate.”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-S2 .X./15.12.2014, reprezintă actul administrativ fiscal în baza căreia compartimentul de specialitate emite Decizia de rambursare a TVA.

Prin adresa nr. .X./03.02.2015, organele de inspecție fiscală precizează faptul că la calculul obligațiilor fiscale accesorii nu au ținut cont de sumele aprobate la rambursare din DNOR .X./23.05.2014 (.X. lei), DNOR .X./25.06.2014 (.X. lei), DNOR .X./25.08.2014 (.X. lei) și DNOR .X./25.09.2014 (.X. lei).

În consecință, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-S2 .X./015.12.2014** emisă de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S2 .X./15.12.2014, **în ceea ce privește suma totală de .X. lei**, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, pe baza informațiilor furnizate de organele de administrare, să procedeze la recalcularea cuantumului dobânzilor/ majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, ținând seama de faptul că dreptul contribuabilului la rambursarea taxei pe valoarea adăugată se naște la termenul prevăzut de

lege pentru depunerea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare în limita sumei aprobate la rambursare.

Organul de soluționare a contestației are în vedere faptul că organul de administrare nu poate interveni asupra accesoriilor calculate de organul de inspecție fiscală, conform procedurii în vigoare, decizia de impunere neputând fi cenzurată decât de organul specializat în cadrul procedurii administrative de soluționare a contestației.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1. lit.a) și pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-S2 .X./15.12.2014 emisă de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S2 .X./15.12.2014, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca aspectele constatate la S.C. .X. S.R.L. să fie valorificate și de S.C. .X. S.R.L. în considerarea cererii formulate de S.C. .X. S.R.L. de introducere în cauza S.C. .X. S.R.L.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-S2 .X./15.12.2014 emisă de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S2 .X./15.12.2014, în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, pe baza informațiilor furnizate de organele de administrare, să procedeze la recalcularea cuantumului obligațiilor fiscale accesorii datorate bugetului general consolidat, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal.

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

DIRECTOR GENERAL
.X.