

DECIZIA nr. 289/2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL, inregistrata la
D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFP Sector 6, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 6 sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie urmatoarele acte administrativ-fiscale emise de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 6 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, comunicata in data de **18.05.2010**, prin care s-au stabilit, taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma totala de x lei, respectiv taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de x lei.

Societatea contesta numai taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **x lei** (x lei + x lei).

2. - Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

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

I. In sustinerea contestatiei, societatea a adus urmatoarele argumente:

1. Societatea a decis sa asigure ramanerea in spatiile din centrul comercial a unor chiriasi considerati esentiali prin acordarea unor stimulente si prin adaptarea chiriei la nivelul actual al chiriilor, in conditiile actuale ale pietei.

Scopul pentru care societatea a pus folosinta bunului imobil la dispozitia chiriasilor, aparent, fara contraprestatie este direct legat de activitatea sa comerciala, avand tocmai functia de a determina ramanerea acestor chiriasi in spatiu si deci generarea de venituri viitoare pentru societate.

Aceasta chirie reprezinta in esenta o reducere pentru chiriile viitoare acordata in beneficiul chiriului.

Reducerea chiriei poate fi acordata fie prin reducerea chiriei lunare, fie prin mentinerea chiriei, cumulata cu acordarea unor luni de folosinta gratuita. Acordarea de reduceri nu este restrictionata de legislatia fiscala romaneasca.

Potrivit principiului prevalentei substantei operatiunilor economice asupra formei juridice, aceeasi operatiune economica trebuie sa se bucure de acelasi tratament indiferent de forma juridica pe care o imbraca, iar potrivit principiului neutralitatii TVA, nu ar trebui sa se creeze o discriminare de tratament

intre agentii economici care utilizeaza modalitatea reducerii chiriei si cei care utilizeaza forma scutirii acordata ca o reducere a chiriei ulterioare.

2. In baza actului aditional nr. 3 la contractul de inchiriere incheiat cu SC X SRL, societatea a decis sa acorde facilitatea constand in plata unei sume de bani catre chirias, cu scopul de a spori activitatea din cadrul centrului comercial.

Ponderea contributiei unor agenti economici, chiriasi ai centrului comercial este covarsitoare prin raportare la contributia altor chiriasi, astfel incat orice proprietar este in mod evident interesat sa pastreze acesti locatari-cheie.

In limbajul de specialitate, acestia din urma se numesc "magazine ancora" (concept recunoscut si de CEJ - cauza C-409/98 Mirror Group), intrucat constituie principala atractie pentru clientii centrului comercial si contribuie in mod esential la constituirea bazei de clienti a tuturor celorlalte magazine prezentate in centru.

In cazul specific al x, efectele crizei au fost atat de puternice, incat societatea a fost pusa in situatia de a identifica acele masuri comerciale necesare pentru a determina ramanerea in spatii a chiriasilor, si in mod special a magazinului-ancora operat de X SRL.

In acest sens, a convenit cu chiriusul-ancora ca, prin faptul ca va ramane in centrul comercial si astfel atrage dupa sine si prezenta altor chiriasi, efectueaza un serviciu de promovare (publicitate) in beneficiul centrului comercial.

Intelegerea a fost consemnata intr-un act aditional la contractul de inchiriere, chiriusul angajandu-se sa presteze servicii de marketing, promovare si publicitate pentru sprijinirea si cresterea gradului de ocupare a centrului comercial. Potrivit aceluasi act aditional, in ipoteza in care eforturile de promovare/publicitate depuse de chirias vor da rezultate, contraprestatia achitata de proprietar va fi restituita in masura in care cifra de afaceri a SC X SRL depaseste un anumit prag convenit de parti.

Termenul de "contributie" folosit in actul aditional semnifica plata unor servicii de marketing, publicitate si promovare.

Conform Deciziei CEJ - cauza C-409/98 Mirror Group, s-a admis ca plata efectuata de catre un proprietar catre un anumit chirias pentru a-l determina pe acesta din urma sa inchirieze un spatiu in cladirea proprietarului are natura unei contraprestatii platita de proprietar pentru o prestare de servicii efectuata de chirias si anume pentru activitatile de publicitate efectuate de acest chirias in beneficiul proprietarului, in conditiile in care prezenta acestui chirias in cladire atrage dupa sine si prezenta altor chiriasi.

Prin urmare, plata efectuata de societate catre SC X SRL are natura unei contraprestatii pentru serviciile de publicitate si promovare efectuate de acesta din urma in beneficiul societatii, motiv pentru care are dreptul de a deduce TVA aferenta facturilor nr. x emise de aceasta societate chiriasa.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 6 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, societatea contestand numai taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **x lei** (x lei + x lei).

III. Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata contestata este 01.10.2009 - 31.12.2009.

3.1 Referitor la TVA colectata in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect TVA colectata in suma de x lei, in conditiile in care societatea nu face dovada cu documente ca punerea la dispozitie cu titlu gratuit a spatiilor comerciale reprezinta o reducere a chiriilor viitoare acordata de societate in beneficiul chiriasilor.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, **SC X SRL** a pus la dispozitia unor chiriasi cu titlu gratuit, respectiv x, spatiile comerciale care fac obiectul contractelor de inchiriere, avand in vedere scopul comercial al proprietarului de a spori activitatea centrului comercial.

In temeiul dispozitiilor art. 126 alin. (1), art. 129 alin. (4) lit. b), art. 134² alin. (1) si art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor operatiuni in suma de x lei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 126 alin. (1), art. 129 alin. (4) lit. b) si art. 137 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 19 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care **îndeplinesc cumulativ următoarele conditii**:

a) operatiunile 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 si 133;

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

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

"Art. 129 - (4) Sunt asimilate prestării 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 angajatilor săi sau pentru **uzul altor persoane.**"

"Art. 137 - (3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile si alte **reduceri de pret**, acordate de furnizori direct clientilor la data exigibilității taxei."

Norme metodologice:

"19. (1) În sensul art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte **reduceri de pret nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări.** În acest scop în factura emisă se va consemna contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, fără taxă, iar pe un rând separat se va înscrie suma cu care este redusă baza impozabilă, care se scade. Taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra diferenței rezultate."

Având în vedere cele mai sus menționate, se reține că, din punct de vedere al TVA, reducerile de pret nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări. În ceea ce privește factura emisă, suma cu care este redusă baza impozabilă se consemnează separat.

De asemenea, serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul altor persoane sunt operațiuni asimilate prestării de servicii efectuate cu plată, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată fiind constituită din suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

1. **SC X SRL**, în calitate de proprietar a încheiat cu o serie de societăți, respectiv x, în calitate de chiriași, contracte de închiriere având ca obiect închirierea unor spații comerciale din cadrul Centrului Comercial "X".

Vom analiza în continuare, spre exemplificare, contractul de închiriere din data de 11.02.2009, încheiat cu SC x SRL, tratamentul fiscal aplicabil fiind similar și în cazul celorlalte contracte de închiriere ale caror clauze sunt identice cu cele prevăzute de acesta:

Astfel, potrivit pct. 4 din contract, pretul chiriei a fost stabilit în suma de x euro/mp + TVA, care se va achita în avans în primele 15 zile calendaristice din luna respectivă, după primirea facturii emisă de proprietar.

În data de 03.12.2009, între cele două părți a fost semnat un act adițional la contractul de închiriere, potrivit căruia, la pct. 1 se menționează următoarele:

*"Pentru scopurile comerciale ale proprietarului de a spori activitatea în cadrul centrului comercial, chiriasul va fi scutit de la plata chiriei datorată proprietarului conform contractului de închiriere pentru perioada 01.11.2009 - 31.01.2010. **Chiriasul se obligă prin prezenta în mod irevocabil și necondiționat să ramână răspunzător fata de proprietar pentru achitarea oricaror taxe, incluzând dar fara a se limita la TVA, sa despagubeasca pe proprietar si sa-l exonereze de raspundere in legatura cu orice taxe care ar putea fi solicitate proprietarului de catre orice autoritate in conformitate cu legislatia romana, in considerarea scutirii de plata a chiriei agreata in prezenta clauza din prezentul paragraf.**"*

2. Cu privire la operatiunile mai sus mentionate, din Raportul nr. x rezulta ca organele de inspectie fiscala au considerat ca scutirea de la plata chiriei stabilita prin actele aditionale la contractele de inchiriere ce au ca obiect spatiile comerciale din Centrul comercial "X" sunt servicii care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul altor persoane, motiv pentru care, in temeiul dispozitiilor art. 129 alin. 4 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit ca operatiunile respective sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată si au calculat TVA colectata in suma de x lei.

De asemenea, s-a constatat ca societatea a incalcat dispozitiile art. 155 alin. 2 din Codul fiscal si pct. 70.1 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004.

3. In temeiul dispozitiilor art. 67 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impozitare a TVA, tinand cont de cuantumul chiriei lunare, precum si de nota explicativa, anexa 2 la raportul de inspectie fiscala, data de reprezentantii legali ai societatii.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna motivatiile contestatarei, avand in vedere urmatoarele considerente:

A. Punerea la dispozitie cu titlu gratuit a spatiilor comerciale din cadrul Centrului Comercial "X" **nu reprezinta o scutire de la plata chiriei, respectiv o reducere a chiriilor lunare viitoare** acordata de **SC X SRL**, asa cum sustine in contestatie, chiar daca operatiunea este consemnata actele aditionale la contractele de inchiriere ce fac obiectul cauzei supusa solutionarii si este posibil sa fi influentat negocierea dintre cele doua parti.

Astfel, in materie de TVA, conform art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal si pct. 19 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale, **reducerile de pret care nu se cuprind in baza de impozitare trebuie sa fie reflectate in facturi** sau alte documente legal aprobate, sa fie in beneficiul clientului si sa nu constituie, in fapt, **remunerarea unui serviciu** sau o contrapartida pentru o prestatie oarecare.

Or, in speta, conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, in facturile emise, societatea nu a in scris nicio mentiune privind reducerile de pret acordate.

De altfel, nici din contractele de inchiriere si actele aditionale depuse de societatea in sustinerea contestatiei, odata cu adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, nu rezulta in ce conditii se acorda reducerile/ discount-urile pentru serviciile prestate.

Trebuie subliniat faptul ca actele aditionale contin numai precizari referitoare la perioada pentru care se acorda scutirea de la plata chiriei, fara a mentiona cuantumul chiriei cumulata convenita de parti pentru intreaga perioada contractuala si modul in care aceasta va fi recuperata din chiriile lunare viitoare, dupa acordarea lunilor de folosinta gratuita.

2. Prevalenta substantei asupra formei invocata de societate nu se poate aplica facand abstractie si in detrimentul altor principii recunoscute de legislatia fiscala, cum sunt: lupta impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv, legislatia fiscala conditioneaza reducerile de

pret de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond (sa fie in beneficiul clientului si sa nu constituie remunerarea unui serviciu sau o contrapartida pentru o prestatie oarecare), cat si a celor de forma (trebuie sa fie reflectate in facturi fiscale sau alte documente legal aprobate).

A lega scutirea de la plata chiriei, respectiv reducerea chiriei doar de substanta tranzactiei, asa cum pretinde contestatara, ar conduce la lipsirea de efecte juridice a dispozitiilor legale la nivel national si comunitar referitoare la facturare si la tinerea evidentelor necesare aplicarii acestui tip de impozit.

De altfel, dispozitiile art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal si pct. 19 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 sunt imperative si, desi nu restrictioneaza acordarea de reduceri, impun respectarea unor conditii expres stipulate. Trebuie subliniat faptul ca societatea nu a facut dovada indeplinirii acestora, desi avea posibilitatea potrivit dispozitiilor art. 213 alin. 4 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si desi i s-a solicitat expres de catre organul de solutionare a contestatiei prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 28.06.2010.

3. Invocarea principiului neutralitatii TVA este nejustificata, cata vreme in speta nu este vorba de un tratament discriminatoriu aplicat societatii, intrucat aceasta avea dreptul/obligatia facturarii chiriilor viitoare incasate si a reflectarii reducerilor de pret acordate in aceleasi facturi. Or, asa cum a fost subliniat de organele de inspectie fiscala in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, in facturile emise societatea nu a in scris nicio mentiune privind reducerile de pret acordate.

4. Societatea insasi recunoaste faptul ca pentru operatiunile in cauza are obligatia de a colecta TVA, acest aspect reiesind in mod clar din mentiunea prevazuta in actele aditionale la contractele de inchiriere:

"Chiriasul se obliga prin prezenta in mod irevocabil si neconditionat sa ramana raspunzator fata de proprietar pentru achitarea oricaror taxe, incluzand dar fara a se limita la TVA, sa despagubeasca pe proprietar si sa-l exoneraze de raspundere in legatura cu orice taxe care ar putea fi solicitate proprietarului de catre orice autoritate in conformitate cu legislatia romana, in considerarea scutirii de plata a chiriei agreata in prezenta clauza din prezentul paragraf."

5. Desi invoca diverse principii, societatea nu prezinta motivele de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect AFP Sector 6 a considerat ca scutirea de la plata chiriei, acordata de **SC X SRL** chiriasilor sai, reprezinta in fapt o prestare de servicii în mod gratuit pentru uzul altor persoane, aceasta operatiune fiind asimilata unei prestării de servicii efectuate cu plată.

Cu privire la modalitatea de stabilire a bazei de impozitare a TVA, trebuie subliniat ca societatea nu aduce niciun argument, aceasta fiind determinata de organele de inspectie fiscala, in temeiul dispozitiilor art. 67 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, tinand cont de cuantumul chiriei lunare, precum si de nota explicativa, anexa 2 la raportul de inspectie fiscala, data de reprezentantii legali ai societatii.

Drept pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

3.2 Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca este nedeductibila TVA in suma de x lei, in conditiile in care argumentele societatii si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de control.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, **SC X SRL** a dedus TVA in suma de x lei aferenta facturilor fiscale nr. x si nr. x emise de SC X SRL, avand ca obiect contravaloarea contributiei stipulata in Actul additional nr. x la contractul de inchiriere.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca este nedeductibila TVA in suma de x lei, in acest sens aducand urmatoarele argumente:

- aceasta suma nu reprezinta un avans in legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii;
- suma trebuie restituita proprietarului, potrivit clauzelor contractuale;
- societatea a incalcat dispozitiile art. 134¹ alin. (1), art. 134² alin. (1) si alin. (2) lit. a) si b), art. 145 alin. (1) si alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 126 alin. (1), art. 145 alin. (1) si alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care **îndeplinesc cumulativ următoarele conditii**:

- a) operatiunile 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 si 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), actionând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)."

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilității taxei.

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

- a) **operatiuni taxabile.**"

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele conditii:

- 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 detină o factură** care să cuprindă informatiile prevăzute la art. 155 alin. (5)."

Avand in vedere dispozitiile legale de mai sus rezulta ca pentru a fi considerate din punct de vedere al TVA operatiuni impozabile in Romania, acestea trebuie sa indeplineasca cumulativ conditiile stipulate expres la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal. Astfel ca, daca cel putin una dintre conditii nu este indeplinita, operatiunile respective nu sunt considerate operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA si implicit, nu pot da nastere la un eventual drept de deducere.

Totodata, se retine si ca persoanele impozabile isi pot **justifica** exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor care dau drept la deducere si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

1. **SC X SRL**, in calitate de proprietar a incheiat cu SC X SRL, in calitate de chirias, contractul de inchiriere din data de 16.10.2008 avand ca obiect un spatiu comercial din cadrul Centrului Comercial "X", cuantumul chiriei, diferit in fiecare an de derulare a contractului, fiind stabilit fie in functie de cifra de afaceri a chirasului, fie in suma fixa stabilita in euro/mp;

2. Conform pct. 3.1 din actul aditional nr. 3 incheiat in data de **19.10.2009**, "*in scopul comercial de a spori activitatea din cadrul Centrului Comercial, proprietarul convine sa acorde o facilitate chirasului sub forma unei **contributii in lichiditati** in valoarea de x euro + TVA care **nu este purtatoare de dobanda si care poate fi rambursata** conform clauzelor 3.2 - 3.4 de mai jos si care va fi acordata de proprietar in 4 rate lunare incepand cu cea de-a 10-a zi lucratoare de la data semnarii acestui act aditional si pana la data de 01.02.2010, indiferent de orice rambursari efectuate de chirias in aceasta perioada conform clauzelor 3.2 si 3.3 de mai jos.*"

Pct. 3.2: "*Chirasul se obliga ca **incepand cu luna septembrie sa ramburseze** proprietarului suma de x euro + TVA, in fiecare luna a perioadei dintre 1 august 2009 si sfarsitul duratei, in care cifra de afaceri lunara a chirasului aferenta activitatii desfasurata in cadrul spatiului depaseste x euro fara TVA.*"

3. **SC X SRL** a dedus TVA in suma de x lei aferenta facturilor fiscale nr. x si nr. x emise de SC X SRL, avand ca obiect contravaloarea contributiei stipulata in Actul aditional nr. 3 la contractul de inchiriere.

4. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca este nedeductibila TVA in suma de x lei, in acest sens aducand urmatoarele argumente:

- aceasta suma nu reprezinta un avans in legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii;
- suma trebuie restituita proprietarului, potrivit clauzelor contractuale;
- societatea a incalcat dispozitiile art. 134¹ alin. (1), art. 134² alin. (1) si alin. (2) lit. a) si b), art. 145 alin. (1) si alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

1. Potrivit pct. 26 - 28 din Decizia Curtii Europene de Justitie, cazul C409/98 - Mirror Group, transmisa de societate in sustinerea contestatiei in traducere legalizata, instanta a retinut urmatoarele:

- pct. 26 - (...) "O persoana impozabila care achita doar plata datorata in numerar in legatura cu o furnizare de servicii sau care se obliga sa faca acest lucru, nu efectueaza ea insasi o furnizare de servicii in sensul art. 2 alin. 1 din a Sasea Directiva. Rezulta ca un chirias care se obliga chiar si in schimbul platii din partea proprietarului, doar sa devina chirias si sa plateasca chiria, **nu efectueaza** in ceea ce priveste actiunea respectiva **o furnizare de servicii catre proprietar.**"

- pct. 27 - "Cu toate acestea, viitorul chirias ar efectua o furnizare de servicii contra cost, **daca** proprietarul, avand in vedere faptul ca prezenta unui chirias in cladirea in care se afla spatiile inchiriate va atrage alti chiriasi, ar urma sa efectueeze plata cu titlu de contraprestatie **pentru angajamentul viitorului chirias** de a-si transfera activitatea in cladirea respectiva. **In aceste circumstante**, angajamentul chiriasului respectiv s-ar califica, asa cum argumenteaza in esenta Guvernul Marii Britanii, drept furnizare impozabila de servicii de publicitate."

- pct. 28 - "In acest context, trebuie aratat ca **tine de competenta instantei nationale, in lumina indrumarii oferite de instanta, sa stabileasca daca, in cazul introdus in fata acesteia, Mirror Group a efectuat o furnizare de servicii contra cost pentru proprietar si, daca da, in ce a constatat furnizarea respectiva.**"

Fata de cele mai sus prezentate si contrar sustinerilor societatii se constata ca speta invocata nu este aplicabila cauzei supusa solutionarii, avand in vedere ca nici in contractul de inchiriere, nici in actul aditional din data de 19.10.2009, partile nu au consemnat vreun angajament al chiriasului pentru care proprietarul sa fie obligat la plata contraprestatiei acestuia.

Singurele mentiuni sunt cele referitoare la acordarea de catre proprietar, in scop comercial de a spori activitatea centrului comercial (formulare mult prea generala), a unei facilitati chiriasului sub forma unei contributii in lichiditati, nepurtatoare de dobanda care, mai mult, trebuie restituita proprietarului, potrivit clauzelor contractuale.

De altfel, contrar sustinerilor societatii, in actul aditional nu a fost consemnata nicio intelegere a partilor referitoare la faptul ca asa-zisul chirias-ancora efectueaza un serviciu de promovare (publicitate) si nici vreun angajament al acestuia de a presta servicii de marketing, promovare si publicitate.

Totodata, trebuie subliniat si ca in cazul prezentat in sustinerea contestatiei, instanta a retinut ca Mirror Group, in calitate de chirias, a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adaugata aferenta "stimulentului", si nu O & Y, in calitate de proprietar, in speta situatia fiind cu totul alta, respectiv **SC X SRL**, in calitate de proprietar a solicitat rambursarea TVA aferenta "contributiei" platita chiriasului.

2. Afirmatia societatii potrivit careia organele de inspectie fiscala au interpretat restrictiv si nejustificat notiunile de promovare si publicitate este neintemeiata, cata vreme, pe langa faptul ca in contractul de inchiriere si actul aditional nu exista nicio mentiune expresa cu privire la prestarea unor servicii de promovare si publicitate de catre chirias, din niciunul documentele existente la dosarul cauzei, **nu rezulta ca** SC X SRL este un chirias principal, asa cum retine Curtea Europeana de Justitie, a carui prezenta in Centrul Comercial "X" ar putea atrage alti chiriasi.

De altfel, aceasta instanta leaga in mod direct operatiunea de furnizare de servicii care ar putea avea valoarea unei forme de publicitate, de notiunea de "chirias principal" a carui prezenta ar putea atrage alti chiriasi.

3. Asa cum este retinut si in decizia Curtii Europene de Justitie, cazul C409/98 - Mirror Group, este de competenta autoritatilor nationale de a stabili ca Mirror Group (in speta SC X SRL) a efectuat o furnizare de servicii contra cost pentru proprietar si, daca da, in ce a constatat furnizarea respectiva.

Or, cu privire la acest aspect, **organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 6 au constatat ca societatea nu a prezentat documente justificative** care sa ateste faptul ca SC X SRL a efectuat o furnizare de servicii contra cost pentru proprietar, respectiv o furnizare de servicii de publicitate, asa cum sustine contestatara, singurele documente prezentate, respectiv contractul de inchiriere, actul aditional si facturile fiscale, nefiind suficiente pentru a asigura exercitarea dreptului de deducere al contribuabilei.

De altfel, desi, in temeiul dispozitiilor art. 214 alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, contestatara avea posibilitatea de a depune documente noi in sustinerea contestatiei si desi i s-a solicitat expres de catre organul de solutionare a contestatiei prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 28.06.2010, societatea nu a prezentat alte documente in sustinerea contestatiei decat cele deja analizate si prezentate in timpul inspectiei fiscale.

Totodata, desi **SC X SRL** face trimitere la jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, aplicabila de la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, respectiv cazul C409/98 - Mirror Group, nu are in vedere ca aceeasi jurisprudenta recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

Din acest motiv, așa cum s-a aratat și la pct. 3.1 din prezenta decizie, legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **și să demonstreze că serviciile facturate sunt achiziționate în folosul operațiunii taxabile respective, simpla prezentare a unor documente nefiind suficientă pentru a asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.**

De asemenea, **persoana impozabilă are obligația să prezinte dovezi obiective din care să rezulte că serviciile prestate sunt destinate exclusiv activităților sale economice și să demonstreze că operațiunea desfășurată intră în sfera de aplicare a TVA.**

Având în vedere cele mai sus prezentate, precum și faptul că societatea nu a depus documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, rezulta că în mod corect, AFP Sector 6 a considerat că este nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei, considerând că nu îndeplinește cumulativ condițiile prevăzute la art. 126 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația formulată de **SC X SRL** urmează a se respinge ca neîntemeiată.

3.3 Referitor la dispoziția de măsuri nr. x:

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x nu se referă la stabilirea de obligații fiscale de plată și majorări de întârziere ale acestora și nici la măsura de diminuare a pierderii fiscale, ci la măsuri de îndeplinit de către societate, neavând caracterul unei contestații împotriva unui act administrativ-fiscal ce intră în competența Serviciului soluționare contestații.

In fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x, organele de inspecție fiscală au dispus **SC X SRL**, corectarea declarației informative privind livrarile/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național întocmită eronat pentru semestrul II 2009, prin depunerea unei noi declarații corect completată în care să fie cuprinsă în baza de impozabilă și c/v facturilor emise pentru refacturare cheltuielii aferente unor proiecte imobiliare derulate de societăți din cadrul grupului.

Prin contestatia formulata, societatea solicita si anulara Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

"Art. 209. - (1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise în conformitate cu legislatia în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect **impozite, taxe, contributii, datorii vamală, accesorii ale acestora, precum si măsura de diminuare a pierderii fiscale**, în cuantum de până la 3 milioane lei (...)"

De asemenea, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

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

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 , care stabileste:

"Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului etc. "

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

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

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector 6 - Activitatea de Inspectie Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 alin. (1), art. 129 alin. (4) lit. b), art. 137 alin. (3) lit. a), art. 145 alin. (1) si alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 19 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, jurisprudenta CEJ (cazul C-85/95 John Reisdorf, cazul C409/98 - Mirror Group), art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) si art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, OMFP nr. 1.939/2004

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **x lei** (x lei + x lei).

2. Transmite Administratiei Finantelor Publice Sector 6 - Activitatea de Inspectie Fiscala contestatia formulata de **SC X SRL** impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.