

**DECIZIA nr. 21 din 14.01.2013** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC ABC SRL SRL**,  
cu sediul in str. ...., sector y, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....2012, inregistrata sub nr. ....2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector y cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL din Bucuresti.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de .....2012 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. tttt/2012 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S DDD/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S MMM/2012 si comunicata sub semnatura in data de .....2012 prin care Administratia Finantelor Publice sector y a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in cuantum de S lei, din care societatea contesta suma de **V lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL SRL pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.10.2006-31.12.2011.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-S MMM/2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S DDD/2012, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de S

lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de S lei si la stabilirea TVA aprobata la rambursare in suma de A lei.

**II.** Prin contestatia formulata SC ABC SRL SRL contesta ajustarea de catre organele de inspectie fiscala a dreptului de deducere a TVA pentru achizitiile de servicii avand ca obiect elaborarea documentatiei pentru PUZ, taxa avizare PUZ si consultanta pentru obtinerea aprobarilor si autorizatiilor urbanistice.

Societatea sustine ca a prezentat dovezi clare privind intentia de utilizare a serviciilor in scopul realizarii de operatiuni taxabile, in conformitate cu reglementarile fiscale si jurisprudenta comunitara in materie, iar justificarea exercitarii dreptului de deducere pentru achizitii nu presupune obtinerea efectiva de venituri din operatiuni taxabile, fiind suficienta dovedirea intentiei prin prisma costurilor si investitiilor pregatitoare inerente initierii activitatii.

SC ABC SRL concluzioneaza ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere pe motiv ca la momentul verificarii serviciile nu sunt destinate utilizarii de operatiuni taxabile si au considerat ca aceasta isi poate deduce taxa in viitor, la data la care sunt indeplinite conditiile si formalitatile pentru exercitarea dreptului de deducere conform art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. Aceasta motivatie este de neretinit intrucat organele de inspectie fiscala nu au precizat ce conditii/formalitati concrete nu au fost indeplinite de societate si, desi recunosc ca serviciile sunt destinate unei investitii viitoare, prin neacceptarea dreptului de deducere la momentul verificarii, organele fiscale conditioneaza exercitarea deducerii de momente ulterioare inregistrarii cheltuielilor propriu-zise de investitii.

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

*Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea dreptului de deducere a TVA pentru achizitii de servicii neutilizate in vederea realizarii unui proiect imobiliar abandonat, in conditiile in care persoana impozabila nu a adus dovezi care sa probeze ca schimbarea intentiei initiale s-a datorat unor motive obiective ce nu depind de vointa sa.*

**In fapt**, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S MMM/2012 organele fiscale au constatat ca SC ABC SRL si-a dedus TVA in suma de V lei aferenta serviciilor avand ca obiect documentatie elaborare proiect urbanistic zonal, taxa avizare PUZ, consultanta in vederea obtinerii aprobarilor si autorizatiilor solicitate de autoritatile competente pentru terenul in suprafata de

49.423 mp situat in comuna R, judetul J, pe care se intentiona realizarea unui ansamblu rezidential si zona de servicii.

Din raspunsul formulat la nota explicativa rezulta ca „Initial terenurile au fost achizitionate in vederea efectuarii de investitii si construirea de imobile cu destinatie mixta – locuinte si spatii comerciale conform documentatiei PUZ obtinuta in anul 2010. Ulterior, datorita crizei economice care a afectat in special domeniul imobiliar, s-a constatat ca investitia nu ar aduce beneficiile initiale estimate si s-a hotarat schimbarea destinatiei terenurilor [...]”. In prezent terenul (terenurile) este inclus in circuitul agricol si este arendat, societatea obtinand venituri din inchiriere taxabile prin optiune.

Deoarece serviciile nu au fost utilizate in scopul realizarii proiectului imobiliar, fiind schimbata intentia initiala prin utilizarea terenului ca teren agricol, organele de inspectie fiscala au ajustat dreptul de deducere exercitat initial prin aplicarea prevederilor art. 148 din Codul fiscal si pct. 53 din Normele metodologice de aplicare, emitand in acest sens decizia de impunere nr. F-S DDD/2012.

**In drept**, potrivit art. 145 si art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile;** [...].

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

"Art. 148. – In conditiile in care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, **deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:**

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;

c) **persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere”.**

Conform pct. 45 si pct. 53 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, *orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul*

fiscal **din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică**, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. *Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.* Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(6) **În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian”.**

“53. (1) Potrivit prevederilor art. 148 din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Ajustarea taxei deductibile se efectuează numai în situația în care nu are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă, prevăzută la art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal.

(6) ) În baza art. 148 lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei ca urmare a unor situații cum ar fi:

- a) modificări legislative;
- b) **modificări ale obiectului de activitate;**
- c) **alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere.**

Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea”.

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara 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 aceeaasi hotarare).

La paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Totodata, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, persoana impozabila ce actioneaza ca atare are dreptul sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii unui proces investitional, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, **din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa**, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

In speta, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea dreptului de deducere exercitat initial de SC ABC SRL pentru serviciile destinate unui proiect imobiliar pe motiv ca aceasta si-a schimbat destinatia initiala, utilizand terenul in scopuri agricole prin arendare.

Contrar motivatiei invocate de societate prin contestatie, **organele de inspectie fiscala nu au pus in discutie dreptul de deducere exercitat initial prin prisma intentiei reclamate** – realizarea unui proiect imobiliar – **ci faptul ca aceasta intentie a fost ulterior schimbata**, serviciile nemaifiind utilizate in scopul initial declarat prin renuntarea la proiect. De asemenea, concluziile formulate prin contestatie **sunt vadit eronate si fara nicio legatura cu situatia retinuta prin raportul de inspectie fiscala, organele fiscale nementionand niciunde** ca societatea nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere pe motiv ca la momentul verificarii serviciile nu sunt destinate utilizarii de operatiuni taxabile (ci ca s-a schimbat intentia initiala) si ca si va putea deduce taxa in viitor, prin invocarea prevederilor art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.

Astfel, constatarea organelor de inspectie, cu consecinta fiscala pentru societate, este schimbarea intentiei initiale prin abandonarea proiectului imobiliar, iar temeiul de drept il reprezinta art. 148 din Codul fiscal prin ajustarea dreptului de deducere si nicidecum neindeplinirea unor conditii si formalitati in raport de art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal, asa cum eronat sustine societatea prin concluziile formulate.

Dimpotriva, in raport de dispozitiile legale antecitate si jurisprudenta comunitara in materie de TVA, pentru pastrarea dreptului de deducere exercitat initial, **societatea contestatoare trebuia sa dovedeasca ca abandonarea proiectului de investitie s-a datorat unor motive obiective, care nu depind de vointa sa.** Or, contestatoarea **nu a prezentat nicio dovada** din care sa rezulte ca investitia nu ar aduce beneficiile initiale estimate, respectiv documente intocmite de profesionisti ori de catre managementul societatii din care sa rezulte evaluarea investitiei la momentul initial si la momentul luarii deciziei de abandonare a investitiei (rapoarte de evaluare, devize de proiect, procese-verbale ale sedintelor si intalnirilor membrilor de conducere etc.), astfel incat sa demonstreze ca abandonarea investitiei este datorata unor circumstante dincolo de vointa sa.

Simpla afirmatie din nota explicativa, in sensul ca abandonarea investitiei s-a datorat crizei economice nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care nu este insotita si de acte doveditoare. Aceasta, cu atat mai mult cu cat s-a afirmat ca “s-a constatat ca investitia nu ar aduce beneficiile initiale estimate”, ceea ce implica, in mod logic, faptul ca decidentii societatii au luat deciziile pe baza de elemente concrete, evaluabile, nu pe simple perceptii. De asemenea, se retine si faptul ca, in plan real, fiecare afacere a fost afectata in mod diferit, dovada fiind ca nu toate afacerile imobiliare au fost sistate in aceasta perioada, astfel ca existenta crizei economice nu reprezinta o prezumtie absoluta a imposibilitatii derularii oricarui proiect imobiliar si, implicit, a circumstantelor ce nu depind de vointa persoanei impozabile.

Rezulta ca, in raport de motivatiile dezvoltate prin contestatia formulata, invocarea unor concluzii din jurisprudenta comunitara in materie de TVA, altminteri corecte, **este insuficienta in masura in care contestatoarea nu**

**a prezentat si dovezi** din care sa reiasa ca, desi a abandonat investitia initiala, dreptul de deducere exercitat initial poate fi pastrat datorita circumstantelor ce nu au depins de vointa societatii, desi potrivit art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

”Art. 206. – (1) **Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**

[...]

**d) dovezile pe care se intemeiaza”.**

Prin urmare, in raport de cele anterior retinute, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca nedovedita cu documente din care sa reiasa ca indeplineste cerintele legale si jurisprudentiale in materia pastrarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta proiectului imobiliar abandonat.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 alin. (6) si pct. 53 alin. (1) si alin. (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 206 alin. (1) lit. d) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

#### **DECIDE:**

Respinge contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S DDD/2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **V lei**.

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