

DECIZIA nr.781 din 2016
privind solutionarea contestatiei
formulata de SC x SRL,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/22.06.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector 3 a Finantelor Publice cu adresa nr. x/22.06.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/22.06.2016, cu privire la contestatia SC x SRL cu sediul in Bucuresti, x., avand CIF x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/03.06.2016, completata prin precizarile inregistrate la DGRFPB sub nr. x/29.09.2016 si nr. x/10.11.2016, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/15.04.2016, emisa de Administratia Sector 3 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/15.04.2016 si comunicate, prin semnare de primire la data de 21.04.2016, prin care organele fiscale au stabilit obligatii suplimentare reprezentand TVA neadmisa la deducere si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269 si art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC x SRL.

I. Prin contestatia formulata SC x SRL solicita anularea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/15.04.2016, emisa de Administratia Sector 3 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr.x/15.04.2016, prin care organele fiscale au respins la rambursare si au stabilit obligatii de plata suplimentare reprezentand TVA in suma de x lei.

Contestatarul invoca, in esenta, urmatoarele motive:

Organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea TVA in suma de x lei, pentru achizitia terenurilor:

1- teren categoria de folosinta „curti-constructii” situat in Bucuresti, x in suprafata de x mp, achizitionat de la persoane fizice in data de 05.03.2014;

2- teren categoria de folosinta „curti-constructii” situat in Bucuresti, x in suprafata de x mp achizitionat de la persoana fizica in data de 05.03.2014;

3- teren categoria de folosinta „drum acces” situat in Bucuresti, x in suprafata de x mp achizitionat de la SC x SRL in data de 03.04.2015;

4- teren categoria de folosinta „curti-constructii” situat in Bucuresti, x in suprafata de x mp achizitionat de la SC x SRL in faliment in data de 15.05.2015.

Societatea a inregistrat costuri cu achizitia terenurilor in suma de x lei, din care TVA in suma de x lei.

Conform extraselor de Carte funciara si a certificatelor de urbanism, terenurile sunt construibile si sunt libere de sarcini, regimul de construire fiind de P+2.

Terenurile au fost achizitionate pentru edificarea unor bunuri imobiliare proprii in vederea vanzarii.

Inceperea activitatii economice si intentia de a construi ansambluri rezidentiale de locuinte pe aceste terenuri in vederea obtinerii de operatiuni taxabile pentru justificarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor este demonstrata astfel:

In vederea obtinerii documentatiilor necesare si a avizelor de oportunitate, PUZ/PUD, autorizatie de construire a incheiat contracte, din care enumera :

- contractul de prestari servicii de proiectare nr.x/07.02.2014 cu SC xSRL in 07.02.2014 ;
- contract pentru elaborarea unui studiu geotehnic nr.x/2015 cu SC x SRL;
- contract de prestari servicii salubritate x/17.07.2014 cu SC x SRL;
- contract de prestari servicii proiectare nr.x/01.02.2016 cu SC x SRL.

Pentru obtinerea de bunuri imobiliare societatea arata ca se intentioneaza folosirea terenurilor, sub rezerva dreptului de a fi valorificate si ca atare sau impreuna cu investitiile efectuate, daca piata impune acest lucru, pentru edificarea unor ansambluri rezidentiale astfel:

-pentru terenul din x a depus documentatie pentru obtinerea autorizatiei de constructie, initial pentru edificarea unui imobil de 11 niveluri conform documentatiilor obtinute de vechiul proprietar, iar ulterior s-a decis la edificarea unui imobil cu 7 niveluri la care societatea foloseste documentatiile deja intocmite si pentru care asteapta doar autorizatia de construire necesara demararii proiectului.

- pentru terenul din x a decis modificarea regimurilor initiale de inaltime de 12 si 9 niveluri a ansamblului de locuinte (5 imobile) la x si x niveluri si a modificat documentatia depusa fara costuri suplimentare.

Societatea contestatara arata ca a obtinut avize si a inregistrat costuri pentru obtinerea avizelor necesare de la entitatile autorizate(ex. x, x, x x, x, sa).

In vederea realizarii investitiilor societatea a utilizat suma de x euro, suma obtinuta in baza contractelor de finantare incheiate cu urmatoarele societati:

- x- linie de credit de pana la x euro;
- x (fosta x)- linie de credit de pana la x euro;
- x)- linie de credit de pana la x euro.

Motive de fapt

◆ Prin decontul negativ de TVA cu optiune la rambursare aferent trim. III 2015 a solicitat la rambursare suma de x lei, din care organul fiscal nu a acceptat deducerea TVA in suma de x lei invocand art.149 alin.(4) lit.a) pct.1, art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin. (1) lit.a) din Legea nr.571/2003.

Contestatara analizeaza indeplinirea prevederilor Codului fiscal privind TVA respinsa la deducere retinand urmatoarele:

1. Referitor la TVA deductibila in suma de x lei aferenta achizitiei de la x SRL – in faliment , prin licitatie publica, a unui teren constructibil situat in Bucuresti, x, in valoare de x lei, societatea justifica deducerea cu urmatoarele documente anexate, respectiv:

- contract de vanzare-cumparare nr.x/15.05.2015 incheiat cu x SRL – in faliment;
- factura nr.x/14.05.2015 emisa de SC x SRL – in faliment;
- ordin de plata nr.x/23.04.2015 si ordin de plata nr.x/14.05.2015;
- act de adjudecare, proces verbal de licitatie, publicatia de vanzare si buletinul procedurilor de insolventa;
- extras de carte funciara pentru informare nr. x/28.05.2015 si x/17.05.2016;
- ordin de plata nr.x/05.02.2016 emis de SC x SRL
- declaratia 311 depusa de x SRL.

Contestatara precizeaza ca si organul fiscal a confirmat ca a indeplinit conditia pentru exercitarea dreptului de deducere conform art.146 alin.(1) lit.a) (1) si a art.155 din Codul fiscal, precum si faptul ca nu isi poate desfasura activitatea daca nu detine bunuri imobiliare.

De asemenea, SC x SRL arata ca a notificat Administratia Sector 3 a Finantelor Publice cu privire la optiunea sa de taxare pentru veniturile din inchirierea terenurilor si constructiilor in curs de edificare in cauza potrivit art.141 din Codul fiscal, fapt ce denota intentia de a realiza operatiuni taxabile.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca terenul nu e folosit pentru realizarea activitatii sale si au ajustat TVA aferenta achizitiei terenului conform art.149 alin.(4) lit.a), pct.1(4) din Codul fiscal fara a specifica in ce alte scopuri este folosit, in conditiile in care simpla achizitie demonstreaza intentia de desfasurare a activitatii economice, iar dreptul de deducere se naste in momentul in care TVA devine exigibila (la emiterea facturii).

De asemenea, eronat au retinut ca depunerea documentatiei specifice obtinerii autorizatiei de construire ii confera dreptul de deducere a TVA.

Or, societatea nu o poate prezenta pentru ca a inceput demersurile pentru promovare PUZ (anexele 31-36), pentru schimbarea regimului de inaltime (adaugare 2 etaje la unul din ansambluri si micșorarea cu un nivel al celuilalt ansamblu care nu genereaza costuri suplimentare), etape ce sunt premergatoare obtinerii autorizatiei de construire.

Atat Primaria cat si alte institutii confirma inceperea investitiei, initierea realizarii obiectivelor sale (anexele 31-39) pentru care a inregistrat costuri cu achizitia terenului, avize, cheltuieli proiectare, realizare studiu geotehnic autentificare contract vanzare-cumparare, participare la licitatie achizitionare teren si altele.

In acest moment se asteapta eliberarea avizului de oportunitate.

2. TVA deductibila in suma de x lei (inscris eronat, corect fiind x) este aferenta serviciilor de proiectare achizitionate pentru ansamblul de locuinte din x si deducerea ei se justifica cu contractul de prestari servicii proiectare nr.x/07.02.2014 incheiat cu x (anexa 48), facturile nr.x/16.07.2014 si nr.x/17.12.2014, ordinele de plata anexate si rapoarte-documentatie (anexa 49).

Societatea a indeplinit conditia de exercitare a dreptului de deducere prevazuta de art.146 alin.(1) lit a), respectiv sa detina facturi in conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, fapt confirmat la pg.18 din RIF nr. x/15.04.2016.

Intentia de realizare a operatiunilor taxabile este sustinuta de notificarile privind optiunea de taxare conform art.141 din Codul fiscal nr.x si x/15.12.2015 (anexe 5-7).

Anterior datei de achizitie a terenurilor a incheiat contractul de prestari servicii proiectare in baza documentelor puse la dispozitie de vechii proprietari care si-au dorit edificarea unui imobil cu 11 niveluri (avize de urbanism, documentatie cadastrata, alte documente –anexele 57-58) in vederea analizei posibilitatii realizarii proiectelor sale.

Ulterior, societatea contestatara a decis edificarea unui imobil cu 7 niveluri, fapt care nu a implicat costuri suplimentare la modificarea documentatiilor,avizele nu necesita reinnoire, iar aceste documentatii deja intocmite sunt folosite in continuare. Primaria a impus doar inlocuirea certificatului de urbanism, ce a fost obtinut in 23.05.2016.

Pentru edificarea ansamblului de locuinte contestatara a inregistrat costuri cu achizitia terenului, cheltuieli de proiectare si cheltuieli studiu geotehnic.

Pentru acest ansamblu de imobile se asteapta doar emiterea autorizatiei de construire pentru demararea lucrarilor, dosarul fiind depus cu recipisa x/16.07.2014 (anexa 54).

3. TVA deductibila in suma de x lei aferenta achizitiei unui teren in x este justificata cu documentele: contractul de vanzare nr.x/ 03.04.2015 incheiat cu SC xSRL, factura seria x/03.04.2015 SI OP x/06.04.2015.

Societatea arata ca a demonstrat anterior intentia de a desfasura activitatile sale economice prin demersurile si documentatiile depuse pentru obtinerea autorizatiei de construire pentru edificarea unui ansamblu rezidential de locuinte.

Societatea a indeplinit conditia de exercitare a dreptului de deducere prevazuta de art.146 alin.(1) lit a), respectiv sa detina facturi in conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal si a aplicat corect procedeul de calcul prevazut de art.1342 alin.(8) pentru bunurile si serviciile achizitionate de la persoane impozabile care aplica sistemul TVA la incasare, fapt confirmat la pg.18 din RIF nr. x/15.04.2016.

4. TVA deductibila in suma de x lei aferenta serviciilor reprezentand studiu geotehnic este justificata cu contractul economic nr.x/18.08.2015 incheiat cu SC x SRL, factura nr.x/18.08.2015, op din 20.08.2015, rapoarte-documentatie conform anexa 29.

Elaborarea unui studiu geotehnic era necesar in vederea obtinerii avizului de oportunitate si a autorizatiei de constructie pentru edificarea ansamblurilor de locuinte pe care societatea intentioneaza sa le construiasca.

Prin anexa la studiu geotehnic (anexa 30) prestatorul confirma ca modificarea regimului max de inaltime nu necesita probe suplimentare, iar cresterea regimului cu 2 nivele nu modifica solutia data cu privire la teren, studiul ramanand valabil.

Organele de inspectie fiscala nu au competenta necesara pentru certificarea tehnica a studiului , acesta fiind intocmit de o persoana autorizata conform legii.

5. In ceea ce priveste TVA deductibila in suma de x lei, contestatara arata ca reprezinta TVA aferenta serviciilor de intocmire caiet de sarcini si a serviciilor de autentificare a contractelor de vanzare-cumparare a terenurilor din x, pe care organul de inspectie fiscala a acceptat-o la deducere, iar pentru justificare au fost puse la dispozitie urmatoarele documente:

- contractele de vanzare cumparare nr.x/03.04.2015 si nr.x/15.05.2015;
- facturile nr.x/21.04.2015, nr.x/03.04.2015 si nr. x/15.05.2015;
- documentele de plata ale facturilor mentionate.

Prin acceptarea la deducere a TVA aferenta serviciilor pentru intocmirea caietului de sarcini si a serviciilor de autentificare, organele de inspectie fiscala si-au insusit faptul ca scopul achizitiei terenurilor de la pct.1 si pct.3 din contestatie a fost obtinerea de operatiuni taxabile.

In sustinerea dreptului de deducere a TVA invoca prevederile art.1881 din normele metodologice la art.145 din Codul fiscal potrivit carora isi pastreaza acest drept daca face dovada intentiei sale de a edifica alte constructii destinate unor operatiuni taxabile si arata ca a indeplinit prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din acelasi act normativ, nefiind justificata ajustarea propusa conform art.149 alin.(4) lit.a), pct.1 (4).

◆ Prin decontul negativ de TVA cu optiune la rambursare aferent trim. IV 2015 nr.x/21.01.2016 a solicitat la rambursare suma de x lei, din care organul fiscal nu a acceptat deducerea TVA in suma de x lei in baza facturii nr.x/24.09.2015 emisa de SC x SRL pentru studiu geotehnic motivand ca societatea nu a facut dovada necesitatii prestarii efective a serviciilor.

Contestatara reitereaza motivele invocate la pct.4- TVA deductibila in suma de x lei (respectiv ca studiul a fost efectuat in baza contractului nr.x/18.08.2015 cu persoane autorizate, iar cresterea regimului cu 2 nivele nu modifica solutia data cu privire la teren, etc).

De asemenea, contestatara arata ca prin acceptarea deducerii sumei de x lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de curatare teren, amenajare drumuri acces efectuate de SC x SRL, organele de inspectie fiscala admit intentia declarata a societatii de construirea ansamblului de locuinte si a dreptului de deducere si concluzioneaza ca potrivit demersurilor intreprinse , studiul geotehnic e folosit in scopul desfasurarii activitatii sale si obtinerii de operatiuni taxabile conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, nefiind aplicabile prevederile art.149 alin.(4) lit.a) pct.1.

Motive de drept

◆ Cadrul general prevazut de Legea nr.571/2003 si Jurisprudenta UE

1. Momentul nasterii dreptului de deducere

Potrivit art.145 alin.(1) din Codul fiscal dreptul de deducere ia nastere in momentul cand TVA devine exigibila.

Aceasta prevedere ilustreaza principiul comunitar al neutralitatii.

Cu privire la exigibilitate si faptul generator, invoca prevederile art.1342 alin.(1) si art.1341 alin.(1) din Codul fiscal.

2. Conditile legale pentru deducerea TVA din perspectiva destinatiei bunurilor

Contestatară invoca prevederile art.145 alin. (2), art.141 alin.(2) lit.e) si f), art. 141 alin.(3) din Codul fiscal precum si a normelor metodologice de aplicare a art.141 si art.145.

De asemenea, contestatară subliniază faptul ca potrivit normelor metodologice de aplicare a art.145 alin. (7) „justificarea intentiei persoanei impozabile de a realiza operatiuni cu drept de deducere in cazul livrării de bunuri imobile care nu mai îndeplinesc condițiile de a fi considerate noi în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și al închirierii de bunuri imobile, anterior momentului livrării/închirierii acestora, se realizează prin depunerea notificărilor prevăzute în anexa nr. 1 sau, după caz, în anexa nr. 2 la prezentele norme, în vederea exercitării opțiunii de taxare a operațiunilor respective în conformitate cu art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. Organele de inspecție fiscală vor permite în timpul desfășurării controlului depunerea acestor notificări”.

În susținerea deducerii TVA invoca si normele metodologice de aplicare a art.145 alin.(1) si alin.(6) din Codul fiscal reținând ca intentia trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.

3. S-a omis prezentarea acestui punct.

4. Conditile legale pentru deducerea TVA aferenta achizitiilor din perspectiva documentelor sunt prevazute de art.145 alin.(1) lit a) din Codul fiscal.

5. Conditii de excludere sau limitare a dreptului de deducere TVA sunt prevazute de art.149 alin.(4) lit a), pct.1, (4) din Codul fiscal.

Societatea invoca si prevederile art.7 alin.(2) si art.94 alin.(1), (2) si (5) din OG nr.92/2003 aratand ca organele de inspectie fiscala trebuie sa analizeze toate actele si faptele ce rezulta din activitatea contribuabilului,

6. Jurisprudenta UE

În susținerea deducerii TVA aferenta achizitiilor invoca cazurile preluate in legislatia fiscala romaneasca, din jurisprudenta comunitara, respectiv : C-62/93, C-400/98, C-396/98, C-4/94, C-110/94 si C-37/95 si apreciaza ca reiese faptul ca se acorda dreptul de deducere a TVA pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile chiar daca ulterior acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile.

◆ Referitor decont nr.x/26.10.2015 aferent trim. III 2015 prin care s-a solicitat rambursarea TVA in suma de x lei si din care s-a respins suma de x lei.

Structura TVA deductibila stabilita la inspectia fiscala cuprinde:

1) TVA stabilita nedeductibila - x lei reprezentand:

a)- achizitie teren prin licitatie de la SC x SRL in faliment (TVA in suma de x lei) justificata de contestatară cu factura emisa in 14.05.2015 in conformitate cu prevederile art.155 si care dovedeste intentia societatii de a desfasura activitati economice (potrivit normelor metodologice de aplicare a art.141 si art.145 alin. (1) din Codul fiscal si cazurile Inzo si Rompelman) si asa cum a demonstrat cu documentatia pentru obtinerea avizului de oportunitate depusa dovedeste si intentia de obtinere de bunuri proprii prin edificarea pe teren a unor ansamble de locuinte.

În susținerea intentiei de a realiza operatiuni taxabile prin optiune arata ca a notificat organul fiscal privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere pentru terenurile si constructiile in curs de edificare situate in Bucuresti.

Contestatară arata ca nu a folosit si nu foloseste terenul in alte scopuri decat activitatile economice, astfel ca nu se aplica ajustarea prevazuta la art.149 alin.(4) lit. a), pct.1, (4) din Codul fiscal.

b)- prestari servicii proiectare de la SC x SRL (TVA in suma de x lei):

Achizitia serviciilor s-a efectuat in baza facturii emise de SC x SRL in conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Potrivit Legii nr.50/1991 „proiectul pentru autorizarea executarii lucrarilor de constructii se elaboreaza de proiectanti autorizati”, iar art.9 din lege precizeaza ca documentatia tehnica pentru autorizarea lucrarilor de constructie cuprinde opisul pieselor scrise si desenate.

De asemenea arata ca potrivit art.18 alin.(9), art.19 alin.(4) si art.32 alin.(3) din Legea nr.350/2001 si a normelor metodologice de aplicate a legii, pentru realizarea obiectivelor sale trebuie sa apeleze la persoane autorizate in vederea obtinerii avizului de oportunitate, PUZ/PUD, autorizatie de construire, astfel incat a incheiat contract de prestari servicii proiectare cu aceasta societate pentru edificare constructii pe terenurile din x pentru realizarea de operatiuni taxabile.

Contestatarul arata ca nu a folosit si nu foloseste serviciile de proiectare in alte scopuri decat activitatile economice pentru a se aplica ajustarea prevazuta la art.149 alin.(4) lit. a), pct.1, (4) din Codul fiscal.

Fata de cele aratate se justifica dreptul de deducere TVA conform art.145 alin.(1) si art.1342 din Codul fiscal.

c)-achizitie teren in x de la SC x SRL cu TVA exigibila in suma de x lei cu privire la care contestatarul aduce argumentele mentionate la pct.1.a.

d)- prestari servicii studiu geotehnic pentru terenul din x facturate de la SC x SRL (cu TVA in suma de x lei) care au fost achizitionate potrivit prevederilor Legii nr.50/1991 de la societate pentru realizarea obiectivelor sale (obtinere avize, intocmire documentatii pentru avizul de oportunitate, PUZ/PUD, autorizatie de construire).

Aceste prestari sunt justificate de contractul economic nr.x/18.08.2015, factura nr.x/18.08.2015, documentul de plata si documentatia scrisa si desenate).

Contestatarul arata ca a depus studiul geotehnic la Primaria Bucuresti in vederea obtinerii avizului de oportunitate, iar in anexa acestuia se precizeaza ca modificarea regimului maxim de inaltime nu modifica solutia data cu privire la teren, studiul ramanand valabil.

Echipele de inspectie nu are competentele necesare pentru certificarea tehnica a studiului.

Fata de demersurile intreprinse, investitiile si costurile efectuate, terenul este folosit in scopul desfasurarii activitatii sale in vederea obtinerii de operatiuni exclusiv taxabile.

2) TVA admisa la deducere - x lei reprezentand:

-prestari servicii autentificare cu TVA in suma de x lei;

-prestari servicii inchiriere cu TVA in suma de x lei;

- alte prestari executate de terti cu TVA in suma de x lei.

Contestatarul arata ca prin acceptarea la deducere a acestor servicii, echipa de inspectie intelege ca terenurile au fost achizitionate pentru desfasurarea activitatii economice in scopul obtinerii de operatiuni taxabile si sunt indeplinite conditiile de deducere a TVA.

◆ Referitor decont nr.x/21.01.2016 aferent trim. IV 2015 prin care s-a solicitat rambursarea TVA in suma de x lei, din care s-a respins TVA in suma de x lei

Contestatarul precizeaza ca pe de o parte organele de inspectie fiscala au retinut ca sunt respectate conditiile prevazute la art.146 alin.(2) din Codul fiscal privind detinerea unei facturi si a art.145 alin.(1) coroborat cu art.1341 si art.1342 privind momentul in care ia nastere dreptul de deducere, iar pe de alta parte asa cum a aratat mai sus a fost demonstrata necesitatea realizarii studiului geotehnic de persoane autorizate pentru folosirea exclusiva a edificarii unui ansamblu de locuinte si realizarea de operatiuni exclusiv taxabile.

Prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x/29.09.2016 societatea a depus in sustinerea contestatiei copia autorizatiei de construire nr.x/11.08.2016 pentru loturile de teren din x, Bucuresti.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice au efectuat o inspectie fiscala partiala la SC x SRL, perioada verificata in privinta taxei pe valoarea adaugata fiind 25.07.2014-31.12.2015.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/15.04.2016, emisa de Administratia Sector 3 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/15.04.2016, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentar si respinsa la rambursare in suma totala de x lei, urmare neacceptarii la deducere a TVA in suma de x lei.

TVA stabilita fara drept de deducere pe perioada supusa verificarii in suma totala de x lei reprezinta:

- TVA in suma totala de x lei dedusa de societate pentru achizitiile imobiliare, compuse din terenurile situate in Bucuresti, astfel:

- x lei – TVA aferenta achizitiei terenului situat in x, sector 1, Bucuresti, achizitionat de la SC x SRL – in faliment in baza contractului de vanzare autentificat sub nr.x/15.05.2015;

-x lei - TVA aferenta achizitiei terenului situat in x, Bucuresti, achizitionat de la SC x SRL in baza contractului de vanzare-cumparare nr.x/03.04.2015 si a facturii seria x/03.04.2015;

- TVA aferenta prestarilor de servicii in suma totala de x lei reprezentand:

-x lei – TVA aferenta serviciilor de proiectare pentru terenul din x achizitionate de la SC x SRL in baza contractului nr.x/07.02.2014 si a facturii seria x nr.x/16.07.2014 (xx lei) si a facturii seria x nr.x/17.12.2014 (x lei) ;

- x lei – TVA aferenta facturii nr.x/18.08.2015 emisa de SC x SRL reprezentand avans conform contract nr.x/2015 (pentru studiul geotehnic efectuat pentru terenul din x) ;

- x lei – TVA aferenta studiului geotehnic pentru terenul din x achizitionat de la SC x SRL in baza facturii nr.x/24.09.2015.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a prezentat dovezi privind necesitatea prestarii efective a serviciilor, nu a obtinut si nu a depus documentatiile specifice pentru obtinerea autorizatiilor de constructie din care sa rezulte intentia declarata de a construi ansambluri rezidentiale, pentru dovedirea dreptului de deducerea TVA, nefiind respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Pentru TVA in suma totala de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiei terenurilor s-a efectuat ajustarea in conformitate cu prevederile art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Codul fiscal, mentionand ca acest drept poate fi acordat la momentul cand va indeplini conditiile prevazute de legislatia in vigoare.

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

Cauza supusă soluționării este dacă pe de o parte societatea avea obligația ajustării dreptului de deducere a TVA aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au efectuat constatări contradictorii în legătură cu exercitarea inițială a dreptului de deducere în raport de aplicarea mecanismului de ajustare pentru bunurile de capital, iar pe de alta parte dacă in mod legal nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de servicii efectuate in vederea obtinerii autorizatiilor de constructie

pentru edificarea de ansambluri rezidentiale pe considerentul ca societatea se afla in imposibilitatea de a realiza operatiuni taxabile ca urmare a lipsei autorizatiilor de construire, fara sa analizeze intentia acesteia de a realiza operatiuni taxabile.

În fapt, societatea a fost verificata din punct de vedere al TVA pentru perioada 25.07.2014-31.12.2015 pentru solutionarea DNOR nr. x/26.10.2015 în sumă de x lei si DNOR nr. x/21.01.2016 în sumă de x lei, cu control anticipat, fiind încheiat raportul de inspectie fiscală nr. x/15.04.2016 în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. Fx/15.04.2016 SC x SRL prin care s-a respins TVA solicitat la rambursare in suma de x lei din totalul TVA in suma de x lei solicitata.

Societatea are ca obiect principal de activitate: cod CAEN 6820-inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate si cod CAEN 6810-cumpararea si vanzarea de bunuri imobiliare proprii.

În perioada verificată, TVA solicitat la rambursare in suma de x lei a provenit din achizitia urmatoarelor terenuri:

1- un teren in suprafata de x mp situat in Bucuresti, x, în baza facturii nr. x/14.05.2015 emisa de SC x SRL in faliment, care cuprinde:

- teren in subzona x ;
- teren in subzona x.

Referitor la terenul situat in x, Bucuresti, certificatul de urbanism nr.x/04.12.2015 precizeaza urmatoarele:

-imobilul este cuprins in Modificare PUZ "ansamblu x" aprobat cu HCGMB nr.358/13.12.2007 a carei valabilitate este expirata;

- certificatul a fost solicitat in vederea construirii unui ansamblu rezidential si functiuni complementare cu regim de inaltime x - x;

- referitor la regimul economic se mentioneaza ca terenul cuprins in subzona x are drept utilizare admisa locuinte individuale si colective mici cu maxim P+2 niveluri in regim de construire continuu sau discontinuu;

- terenul situat in subzona x este neconstruibil;

- prezentul certificat de urbanism nu poate fi utilizat in scopul declarat pentru obtinerea autorizatiei de construire;

- prezentul certificat de urbanism poate fi utilizat in scopul declarat pentru obtinerea avizului de oportunitate si promovare PUZ.

2- terenul situat in str. x, Bucuresti, achizitionat de la SC x SRL in baza contractului de vanzare-cumparare nr.x/03.04.2015 si a facturii seria x NR.x/03.04.2015.

3x.649 lei.

Totodata, in data de 15.12.2015 societatea a depus la organul fiscal notificariile privind optiunea de taxare pentru terenurile achizitionate, conform art. 141 alin. (2) lit.e) din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a prezentat dovezi privind necesitatea achizitionarii de bunuri imobile si prestari servicii, nu a obtinut si nu a depus documentatiile specifice pentru obtinerea autorizatiilor de constructie din care sa rezulte intentia declarata de a construi ansambluri rezidentiale, pentru dovedirea dreptului de deducerea TVA, nefiind respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Pentru TVA in suma totala de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiei terenurilor s-a efectuat ajustarea in favoarea statului in conformitate cu prevederile art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Codul fiscal, mentionand ca acest drept poate fi acordat la momentul cand va indeplini conditiile prevazute de legislatia in vigoare.

Cu prilejul discutiei finale societatea contestatara si-a exprimat în scris punctul de vedere înregistrat sub nr. x/12.04.2016, prezentat în anexă, față de care organele de inspectie fiscală concluzionează că societatea nu a prezentat alte informatii sau documente

suplimentare fata de cele prezentate si consemnate în raportul de inspectie fiscala. Ca urmare, organele de inspectie fiscala își mentin punctul de vedere cu privire la ajustarea TVA aferentă terenurilor detinute si neacordarea deducerii TVA aferente bunurilor mobile si serviciilor.

Prin contestatia formulată contestatara sustine ca achizitia terenurilor situate in x, pentru care a dedus TVA a reprezentat achizitie efectuata cu intentia de a edifica ansambluri rezidentiale, motiv pentru care a angajat costuri premergatoare cu studii geotehnice si de proiectare.

Contestatară precizează că și-a continuat activitatea investițională și ulterior perioadei supuse controlului fiscal obținând Autorizația de construire nr x/11.08.2016 emisă de Primaria x Bucuresti privind construirea unui imobil locuinte colective pe terenul situat in x(constituit prin alipire), anexată în copie la dosarul cauzei, îndeplinind astfel toate demersurile legale necesare construcției obiectivului investițional vizat, ce va fi utilizat în activitatea economică curentă a societății în scopul desfășurării de operațiuni taxabile.

Totodată, prin contestație societatea susține că în ceea ce privește edificarea ansamblurilor rezidentiale pe terenul situat in x, a demarat procedura de obținere a avizului de oportunitate si promovare PUZ, demonstrând intenția realizării operațiunilor taxabile.

De asemenea, contestatară arata ca nu ii sunt opozabile prevederile legale in materia ajustării TVA, precum si ca a depus la dosarul cauzei documentatiile specifice pentru obtinerea autorizatiilor de constructie.

In drept, potrivit art. 125¹, art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146 , art. 147¹ si art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare pe perioada supusă inspectiei fiscale:

"Art. 125¹. - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

29. taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;

30. taxă de dedus reprezintă taxa aferentă achizițiilor, care poate fi dedusă conform art. 145 alin. (2)-(4);

31. taxă dedusă reprezintă taxa deductibilă, care a fost efectiv dedusă. "

"Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(4) Pentru prestațiile de servicii decontate pe baza de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanța, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar".

"Art. 134². – (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

"Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile; [...].

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153."

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

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

"Art. 147¹. – (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scada din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.

(2) *In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila îsi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere".*

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

"(1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice. Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, dupa dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:

a) bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

"(4) În aplicarea prevederilor art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, în cazul bunurilor supuse executării silită pentru care se aplică procedura prevăzută la pct. 73 alin. (4) - (9) se acordă dreptul de deducere a taxei, în limitele și în condițiile prevăzute la art. 145-147¹ din Codul fiscal, pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă de la un contribuabil a cărui înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată conform art. 153 alin. (9) lit. a) -e) din Codul fiscal, dacă livrarea bunurilor ar fi fost taxabilă, prin efectul legii ori prin opțiune, conform art. 11 alin. (12) și (14) din Codul fiscal."

"Art.149- (4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145¹;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

"(5¹) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente. "

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice.

A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

2. In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]".

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice".

3. Incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA.

Astfel, in hotararea data in cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeana de Justitie a retinut ca art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul ca, din momentul in care administratia fiscala a admis calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata unei societati care si-a declarat intentia sa inceapa o activitate ce da nastere la operatiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata, poate fi considerata activitate economica in sensul acestui articol, chiar daca acest studiu are ca scop sa examineze in ce masura activitatea proiectata este rentabila (paragr. 18 din hotarare).

In cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie, 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 ceea ce priveste problematica in discutie, relevanta este si solutia Curtii Europene de Justitie in cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, potrivit careia impozitul pe cifra de afaceri implica faptul ca prima cheltuiala de investitii efectuata in scopul si in vederea inceperii afacerii trebuie sa fie vazuta ca o activitate economica si ar fi contrar acestui principiu daca aceasta activitate nu ar incepe pana cand afacerea nu a inceput efectiv sa opereze, adica pana cand incepe sa produca venit impozabil. Orice alta interpretare a art. 4 al directivei ar ingreuna comerciantul cu costul TVA-ului pe parcursul activitatii sale economice fara sa îi permita sa il deduca in conformitate cu art. 17, si ar crea o distinctie arbitrara intre cheltuielile de investitii efectuate inainte de exploatarea efectiva a afacerii si cheltuielile de pe parcursul exploatarei (paragr. 45 din hotarare).

Cu privire la aceste cazuri, prin adresa nr. 340854/30.07.2009, Directia de Legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice concluzioneaza urmatoarele:

"Potrivit jurisprudentei europene in materie (cazurile C-268/83 Rompelman, C-37/95 Ghent, C-110/94 Inzo), scopul sistemului comun al TVA este sa asigure aplicarea neutra a TVA pentru toate activitatile economice, indiferent de scopul sau de rezultatele lor.

Principiul neutralitatii TVA presupune ca cheltuielile aferente investitiilor efectuate in scopul si cu privire la inceperea unei activitati economice trebuie privite ca activitati economice propriu-zise fara ca exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru aceste investitii sa fie conditionata de realizarea efectiva a activitatii economice.

In ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta cheltuielilor cu investitiile efectuate inainte de inceperea realizarii efective a unei activitati economice, consideram relevanta si decizia in cazurile reunite C-110/98 pana la C-147/98 GABALFRISA, potrivit careia art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul fiscal, nu permite statelor membre conditionarea exercitarii dreptului de deducere a TVA datorata sau achitata pentru investitiile efectuate inainte de inceperea activitatii economice, de indeplinirea anumitor conditii prevazute prin legislatiile nationale.

Rezulta astfel ca o persoana impozabila care are intentia, confirmata prin dovezi obiective, de a incepe o activitate economica in mod independent, in sensul art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, si care efectueaza cheltuieli cu investitiile in acest scop, trebuie privita ca o persoana impozabila.

In aceasta calitate, in sensul art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul fiscal, persoana impozabila isi poate exercita imediat dreptul de deducere aferent TVA datorata sau achitata pentru cheltuielile cu investitii, fara sa astepte realizarea efectiva de operatiuni cu drept de deducere.

In contextul celor mai sus prezentate, (...) exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor legate de realizarea unui proiect imobiliar, nu poate fi conditionata de lipsa autorizatiei de construire si a PUZ-ului (...)"

4. In al patrulea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie 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 hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 *Gabalfrisa* se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 *Inzo* și paragr. 24 din cazul C-268/83 *Rompelman*, unde Curtea a stabilit că este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

5. În sfârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv 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, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, 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 să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.

Totodată, din jurisprudența comunitară reiese că justificarea (demonstrarea) exercitării dreptului de deducere nu presupune obținerea efectivă de venituri din operațiuni taxabile, activitatea economică fiind considerată ca începută încă din momentul în care persoana impozabilă intenționează să desfășoare o astfel de activitate, ceea ce implică faptul că persoana respectivă să prezinte dovezi (obiective) care să-și susțină intenția (subiectivă) de a desfășura activități cu drept de deducere, care trebuie apreciate prin prisma angajării costurilor și investițiilor pregătitoare inerente inițierii activității.

Se reține că prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal condiționează deductibilitatea TVA aferentă unor investiții imobiliare de intenția persoanei impozabile de a le utiliza în folosul operațiunilor taxabile. În același timp, contractarea unor servicii imobiliare și prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere, persoana impozabilă interesată având obligatia să prezinte, la cererea organelor de inspecție fiscală, dovezi obiective care să-și susțină intenția declarată de a desfășura operațiuni taxabile prin exploatarea ansamblului imobiliar ce urmează să fie construit pe terenul achiziționat.

Din punct de vedere semantic, "intenția" de a desfășura operațiuni taxabile, ce condiționează dreptul de deducere a TVA, implică existența unui decalaj temporal între momentul în care aceasta începe să poată fi evaluată în baza activităților pregătitoare

necesare punerii ei in practica si momentul materializarii propriu-zise a intentiei, prin inceperea obtinerii de venituri din operatiuni taxabile.

Reglementarile fiscale in materie [art. 145 alin. (4) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice] stabilesc ca dreptul de deducere se naste din momentul in care intentia poate fi evaluata pe baza costurilor si/sau investitiilor pregatitoare necesare initierii activitatii economice, deci anterior realizarii de operatiuni taxabile, coroborate, bineinteles, cu alocarea achizitiilor in acest scop si cu obligatia detinerii de facturi corect si complet intocmite.

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-147 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica, prin angajarea costurilor si inceperea investitiilor pregatitoare inerente realizarii unui proiect imobiliar.

Fata de cele invocate se retine si faptul ca exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor legate de demersurile privind autorizarea constructiei unei cladiri nu poate fi conditionata numai de lipsa autorizatiei de construire.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC x SRL nu a prezentat suficiente dovezi obiective din care sa reiasa indubitabil intentia declarata a acesteia, la momentul efectuarii controlului, de a utiliza terenurile in scopul desfasurarii de operatiuni cu drept de deducere si au considerat ca societatea isi poate deduce taxa in viitor, la data la care sunt indeplinite conditiile si formalitatile pentru exercitarea dreptului de deducere, conform art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal, cu mentiunea ca neacordarea dreptului de deducere nu are caracter permanent.

Se retine ca, desi invoca prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal si mentioneaza in cuprinsul raportului de inspectie fiscala faptul ca societatea nu prezinta suficiente dovezi obiective din care sa reiasa indubitabil intentia declarata a acesteia de a desfasura operatiuni taxabile nu au precizat, in concret, ce "conditii" si "formalitati" nu au fost indeplinite de societate in momentul exercitarii dreptului de deducere prin decont limitandu-se la aprecierea ca nu a depus documentatiile specifice pentru obtinerea autorizatiilor de constructie, in decizia de impunere emisa in baza raportului organele de inspectie fiscala au stabilit ca neacceptarea dreptului de deducere este consecinta nerespectarii de catre societate a prevederilor art. 145 alin. (2) din Codul fiscal si au efectuat ajustarea in favoarea statului in conformitate cu prevederile art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Codul fiscal.

De asemenea, desi au solicitat o nota explicativa prin care sa prezinte documentele in vederea realizarii ansamblurilor rezidentiale ce urmeaza sa le edifice, in cuprinsul raportului de inspectie nu s-au pronuntat in ce masura documentele si motivatiile invocate nu raspund cerintelor legale pentru exercitarea dreptului de deducere.

Totodata, prin neacceptarea dreptului de deducere la momentul controlului, organele de inspectie fiscala conditioneaza, in fapt, exercitarea acestui drept de momente ulterioare inregistrarii propriu-zise a cheltuielilor de investitii, ceea ce este contrar reglementarilor fiscale interne [art. 145 alin. (4) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice], principiilor si jurisprudentei comunitare in materie si dispozitiilor legale ce prevad nasterea dreptului de deducere la momentul exigibilitatii taxei.

Mai mult, organele de inspectie fiscala confunda exercitarea de catre persoanele impozabile a dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor, prin inscrierea in deconturile de TVA a taxei deduse, definita de legiuitor ca taxa deductibila, care a fost efectiv dedusa cu posibilitatea acestor persoane de a ajusta ulterior taxa deductibila aferenta achizitiilor si pentru care initial nu a fost exercitat dreptul de deducere. Or, prin mentiunile facute in cuprinsul raportului de inspectie fiscala in sensul ca societatii

contestatoare nu i-a fost recunoscut dreptul de deducere deja exercitat prin decont, dar ca aceasta neacordare a dreptului de deducere nu are caracter permanent, organele de inspectie fiscala au luat masuri echivoce si chiar contradictorii. Astfel, prin neacordarea dreptului de deducere organele de inspectie fiscala neaga intentia declarata a societatii contestatoare de a desfasura in viitor operatiuni impozabile cu drept de deducere, in timp ce prin mentiunea referitoare la caracterul "nepermanent" al acestei masuri, acelasi organe de inspectie fiscala nu exclude posibilitatea ca societatea contestatoare sa desfasoare in viitor operatiuni impozabile cu drept de deducere, desi ceea ce trebuia analizat si verificat era evaluarea "intentiei" la momentul exercitarii dreptului de deducere de catre societate.

În referatul cu propuneri de solutionare nr. x/16.06.2016 organele de inspectie fiscală sustin că societatea nu prezinta dovezi obiective prin care sa-si demonstreze intentia declarata de a realiza operatiuni taxabile, ca „nu poate justifica necesitatea angajarii costurilor in vederea construirii unui ansamblu rezidential (...) in scopul desfasurarii de operatiuni ce dau drept de deducere a TVA”, dar au aplicat mecanismul ajustării pentru dreptul de deducere initial, considerând că deducerea initială trebuie ajustată integral în favoarea statului.

Astfel, conform legislatiei fiscale în materie de TVA, deducerea TVA se exercită din momentul efectuării achizitiei de bunuri si servicii, pe baza intentiei persoanei impozabile de a le aloca în viitor în vederea realizării de operatiuni cu drept de deducere, *consecinta fiscală fiind că, în ipoteza în care persoana impozabilă nu prezintă dovezi obiective pentru justificarea intentiei, dreptul de deducere nu poate fi exercitat din chiar momentul achizitiei bunurilor si serviciilor respective.*

Pentru a se asigura neutralitatea TVA intervine mecanismul ajustării dreptului de deducere, care functionează în dublu sens prin:

- *ajustarea în favoarea persoanei impozabile (adică exercitarea dreptului de deducere)* când persoana câștigă acest drept ca urmare a alocării ulterioare a achizitiilor pentru realizarea de operatiuni cu drept de deducere, achizitii pentru care initial nu s-a dedus TVA;

- *prin ajustarea în favoarea statului (adică anulara dreptului de deducere)* când persoana impozabilă pierde dreptul de deducere exercitat initial ca urmare a faptului că achizitiile alocate initial realizării unor operatiuni cu drept de deducere sunt realocate ulterior realizării unor operatiuni fără drept de deducere.

În cazul bunurilor de capital mecanismul ajustării tine cont de perioada de timp cât bunurile sunt alocate/utilizate pentru realizarea operatiunilor cu drept de deducere vs. operatiuni fără drept de deducere, suma taxei rezultate în urma ajustării tinând cont de perioada de ajustare prestabilită legal la art. 149 din Codul fiscal.

Reiese, asadar, că ajustarea în favoarea statului implică *a priori* îndeplinirea conditiilor pentru exercitarea dreptului de deducere, adică justificarea intentiei de a aloca achizitiile realizării unor operatiuni cu drept de deducere, întrucât ajustarea în favoarea statului nu reprezintă altceva decât anulara totală sau partială a dreptului de deducere exercitat initial.

În concluzie, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au dreptul să-si deducă TVA aferentă achizitiilor de bunuri si servicii destinate realizării de operatiuni care dau drept de deducere (taxabile) si pe baza intentiei de a realiza în viitor astfel de operatiuni justificată cu dovezi obiective care să permită evaluarea acestei intentii. Dacă ulterior persoanele impozabile sunt obligate să ajusteze în favoarea statului TVA dedusă initial pentru bunuri si servicii, persoana impozabilă pierde dreptul de deducere exercitat inițial ca urmare a faptului că achizițiile alocate inițial realizării unor operațiuni cu drept de deducere sunt realocate ulterior realizării unor operațiuni fără drept de deducere.

În cazul bunurilor de capital mecanismul ajustării ține cont de perioada de timp cât bunurile sunt alocate/utilizate pentru realizarea operațiunilor cu drept de deducere vs. operațiuni fără drept de deducere, suma taxei rezultate în urma ajustării ținând cont de perioada de ajustare prestabilită legal la art. 149 din Codul fiscal.

În prezenta cauză sunt incidente și dispozițiile art. 276 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

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

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

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

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

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptătit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea în concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspectie fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Fată de dispozițiile legale ce guvernează inspectia fiscală organul de soluționare a contestației reține că tratamentul fiscal aplicat spetei de organele de inspectie fiscală este confuz și contradictoriu în raport de propriile constatări, acestea menționând că "societatea nu a prezentat dovezi pentru a justifica intenția de a realiza operațiuni taxabile" și că în perioada supusă verificării societatea nu a efectuat achiziții în scopul efectuării de operațiuni taxabile", cu alte cuvinte constatări pentru care dreptul de deducere a TVA pentru achiziții nu se acordă din chiar momentul achiziției (pentru nedovedirea intenției), fără a fi vorba de o ajustare ulterioară a TVA.

Or, așa cum s-a explicat în precedent, ajustarea integrală în favoarea statului nu se aplică decât în situația în care vorbim de o anulare a dreptului de deducere exercitat inițial, adică a unui drept de deducere deja exercitat și pentru care societatea și-a justificat intenția de a realiza în viitor operațiuni taxabile, ceea ce vine în vădită contradicție cu mențiunile organelor de inspectie fiscală din raport în sensul că "societatea nu a prezentat probe indubitabile prin care să-și demonstreze intenția/voința de a realiza activități economice".

Sintetizând cele anterior prezentate, se constată că organele de inspectie fiscală susțin că societatea contestatoare nu a prezentat dovezi pentru a justifica intenția de a realiza operațiuni taxabile, adică pentru exercitarea inițială a dreptului de deducere, dar au stabilit drept consecință fiscală a acestei constatări ajustarea dreptului de deducere a TVA integral în favoarea statului, prin aplicarea unui mecanism de ajustare care recunoaște dreptul de deducere exercitat inițial.

Prin urmare, se constată că organele de inspectie fiscală au aplicat societății un tratament fiscal în contradicție cu propriile constatări, neexistând o legătură de cauzalitate între situația de fapt pretinsă constatată și normele legale aplicabile spetei, fapt pentru care se va face aplicarea art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede că:

"Art. 279. - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.

Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Solutia de desfiintare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desfiintare”.

În conformitate cu prevederile pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 "în situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/15.04.2016, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. x/15.04.2016 va fi desființată pentru TVA în sumă de x lei, urmând ca organele de inspectie fiscală să procedeze la refacerea inspectiei fiscale cu respectarea prevederilor art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin efectuarea unor constatări factice clare și necontradictorii în legătură cu deducerea TVA pentru terenurile achiziționate de societate în anul 2015 și cu incidenta aplicabilității ori neaplicabilității mecanismului de ajustare a dreptului de deducere pentru aceste terenuri și prin aplicarea corectă a tratamentului fiscal în legătură de cauzalitate cu propriile constatări menționate în cuprinsul actului de control încheiat.

De asemenea, organele de inspectie fiscală vor face demersurile necesare pentru stabilirea clară a regimului terenului situat în x în scopul delimitării suprafeței construibile, având în vedere că din certificatul de urbanism nr.x/04.12.2015 emis de Primăria x rezultă că terenul în cauză include subzona x neconstruibila, fără a fi delimitată, aspect care a determinat caracterul ambiguu al constatarilor referitoare la deductibilitatea achiziției imobiliare și al prestațiilor de servicii aferente.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 125¹, art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146, art. 147¹ și art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 alin. (1) și alin. (7) și pct. 61 alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 și art. 7 alin. (3), art. 113 alin. (2), art. 124 alin. (2), art. 131 alin. (2) și art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

DECIDE:

Desființează Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/15.04.2016, emisă de Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice pentru taxa pe valoarea adăugată neadmisa la deducere și respinsă la rambursare în suma de x lei, urmând a se încheia o nouă decizie de impunere prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și pentru același impozit și care va avea în vedere considerentele prezentei decizii.

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