

DECIZIA nr.450/2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL, CIF x,
inregistrata la DGRFPB sub nr.x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF prin adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la delegarea competentei de solutionare a contestatiei, inregistrata la AS5FP sub nr. x, formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x si sediul procesual ales la x, din x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **08.06.2017**, inregistrata la AS5FP sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, comunicata in data de **24.04.2016**, emisa de AS5FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei.

Urmare cererii de susținere orală a contestației, conform prevederilor art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Serviciul solutionare contestatii 2 din cadrul DGRFPB a incheiat Minuta nr. MBR-DGR x.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270, art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, precum si prevederile art. 4 alin. (2) din OPANAF nr. 3740/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la necesitatea ajustarii TVA incepand cu data de 01.01.2012 nu mai sunt contradictorii, inasa sunt neintemeiate, fiind contrazise de probele administrate in cauza si fiind in contradictie cu prevederile OUG nr. 24/2012.

In speta sunt aplicabile prevederile referitoare la exercitarea dreptului de deducere si ajustarea TVA pentru bunurile de capital.

In ceea ce priveste ajustarea TVA dedusa initial pentru bunurile de capital, in anul 2012 au existat atat o regula generala si o regula speciala, iar de la aceasta din urma regula speciala exista derogare de la regimul special de scutire.

Organele de inspectie fiscala au incadrat in mod eronat operatiunile efectuate de societate afirmand o pretinsa aplicare a regulii generale privind ajustarea de TVA, fara ca incidenta acesteia sa fie dovedita de probele administrate in cadrul inspectiei.

TVA aferenta achizitiei terenurilor a facut obiectul a trei inspectii fiscale, dupa cum urmeaza:

- inspectia fiscala finalizata prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 nr. x, avand ca obiect TVA aferenta trimestrelor I si II 2011, prin care s-a constatat ca terenurile au fost achizitionate in scopul operatiunilor taxabile ale societatii si au recunoscut dreptul acesteia la deducerea si rambursarea TVA in suma de x lei, conform Deciziilor de rambursare nr. x si nr. x;

- inspectia fiscala finalizata prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x, avand ca obiect TVA aferenta perioadei 01.07.2011 - 31.12.2015 prin care organele de control au constatat ca societatea nu a prezentat probe indubitabile prin care sa-si demonstreze intentia/vointa de a realiza activitati economice si luand in considerare propria initiativa a societatii privind anularea inregistrarii in scopuri de TVA incepand cu data de 21.12.2012, au procedat la ajustarea TVA aferenta achizitiilor terenurilor incepand cu data de 01.01.2012 si pana la in anul 2030, respectiv cu TVA in suma de x lei;

- inspectia fiscala refacuta, prin care organele de control au constatat ca societatea nu a folosit terenurile achizitionate in scopul desfasurarii de activitati economice.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au conchis ca incepand cu 01.01.2012 societatea a schimbat destinatia terenurilor si nu le-a mai utilizat potrivit destinatiei initiale de a desfasura operatiuni taxabile, fiind necesara ajustarea TVA. Prin urmare a fost negat dreptul societatii de a beneficia de dispozitiile art. II din OUG nr. 24/2012.

Organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a proba faptul ca societatea a folosit terenurile in alte scopuri decat activitatile sale economice. De asemenea, se impune ajustarea TVA numai in cazul in care pe durata de utilizare a bunului de capital achizitionat, contribuabilul nu mai desfasoara activitati economice care sa permita dreptul de deducere a TVA in legatura cu acesta, existand astfel o legatura intrinseca intre dreptul de deducere exercitat initial la achizitia bunului si utilizarea efectiva in scopul desfasurarii de activitati economice.

In perioada iulie 2011 - 2015, societatea a continuat sa utilizeze terenul in scopul desfasurarii de activitati economice fapt care rezulta din diligentele depuse de contestatara in vederea evaluarii valorii comerciale si valorificarii terenului.

Faptul ca strategia societatii a fost sa initieze demersurile de vanzare la momentul revenirii pietei imobiliare este demonstrat de urmatoarele fapte si documente justificative:

- extrasul de la registrul comertului pentru furnizarea de informatii de baza;
- acordul de confidentialitate si nedivulgare incheiat cu x;
- acordul de confidentialitate incheiat cu x si x SRL;
- analiza strategiei portofoliului imobiliar din martie 2016 al x;
- anunt in presa online care prevede ca x va iesi pe piata va iesi pe piata romaneasca cu vanzarea unui portofoliu de x milioane de euro din data de 09.10.2014;
- contractul de prestari servicii din data de 18.08.2016 incheiat cu x x, avand ca obiect refacturarea unor servicii conform unor contracte semnate de banca si terte parti;
- certificatul de urbanism din data de 04.02.2016, etc.

Toate actele si faptele juridice incheiate in perioada 2011 - 2012, dar si ulterior, in perioada 2013 - 2016 releva preocuparea constanta a societatii de a desfasura operatiuni economice in scopuri de a desfasura activitati economice legate de terenuri.

Activitatea economica a societatii a continuat si dupa 01.01.2012, aceasta inregistrat activitati de contabilitate, servicii avocatiale, servicii de transport intracomunitar si servicii de evaluare.

Organele de inspectie fiscala nu au prezentat concret, pe baza de probe, care ar fi evenimentele care ar fi condus incepand cu 01.01.2012 la schimbarea utilizarii terenurilor, in conditiile in care aceasta a desfasurat aceleasi tipuri de operatiuni ca si in anul 2011.

Proba administrata in anul 2017 si materializata in procesul-verbal nr. x nu este apta de a proba dovedirea existentei sau nu a intentiei societatii de a achizitiona terenurile pentru a desfasura operatiuni taxabile pana la momentul desregistrarii din scopuri de TVA.

Faptul ca societatea nu a efectuat constructii, nu a inchiriat terenurile sau ca nu a obtinut venituri taxabile din exploatarea acestora pana in anul 2017 nu reprezinta o dovada in niciun fel ca ar fi folosite pentru alte scopuri decat pentru derularea de activitati economice. Atunci cand rapoartele de evaluare au indicat revenirea pietei, societatea a initiat demersurile de revanzare prin contractarea unor companii specializate de management, publicarea unor anunturi in presa, etc, actiuni care releva intentia revanzarii terenului in scopul obtinerii de profituri.

Singurul eveniment diferit de anul 2011 si care a intervenit in anul 2012, mai exact la data de 20.12.2012, dar care a fost ignorat de organele de inspectie fiscala il reprezinta momentul deregistrarii in scopuri de TVA. Nu a fost analizata incidenta ajustarii TVA prin raportare la prevederile tranzitorii exprese ale OUG nr. 24/2012.

Exceptia instituita prin OUG nr. 24/2012 si care este aplicabila societatii se refera la lipsa necesitatii efectuarii ajustarilor de TVA ca efect al deregistrarii, iar legiuitorul a prevazut in mod expres doar pentru anul 2012 o situatie de exceptie pentru persoanele care solicita scoaterea din evidenta persoanelor inregistrate in scopuri de TVA, acestea neavand obligatia de a efectua ajustarile de taxa, daca sunt indeplinite cumulativ conditiile expres prevazute de legiuitor.

Societatea indeplineste toate conditiile prevazute de OUG nr. 24/2012.

Organele de inspectie fiscala au ignorat prevederile acestui act normativ si au procedat la ajustarea TVA dedusa initial aferenta terenurilor achizitionate pe o perioada de 19/20 ani.

In concluzie, societatea solicita anularea deciziei de impunere atacata, cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x, AS5FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de x lei.

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

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA în suma de x lei, în condițiile în care argumentele sale și documentele prezentate în susținerea contestației nu sunt în măsura să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt,

1. Activitatea principală a societății este "cumpărarea și vânzarea de bunuri imobiliare proprii" - cod CAEN 6810.

Societatea a achiziționat două terenuri în București, cu privire la care și-a dedus TVA, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal:

- în luna martie 2011, un teren intravilan situat în x, în suprafață de x mp în baza facturii de executare silită nr. x emisă de executorul x x – Sucursala România, în numele debitorului x SRL; factura a fost emisă cu TVA în sumă de x lei;

- în luna iunie 2011, un teren intravilan situat în x, în suprafață de x mp în baza facturii de executare silită nr. x emisă de executorul x x, în numele debitorului x SRL; factura a fost emisă cu TVA în sumă de x lei.

Pentru achitarea terenurilor de mai sus, contestatara a încheiat cu x x, contractul de credit nr. x în valoare totală de x euro, exclusiv în scopul achiziționării de active, din care x euro exclusiv în scopul finanțării nevoilor de capital de lucru.

2. În vederea soluționării DNOR nr. x în sumă de x lei și DNOR nr. x în suma de x lei, societatea a fost verificată cu control anticipat, din punct de vedere al TVA, pentru perioada 04.10.2010-30.06.2011, fiind încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-S5 x, în baza căruia a fost emisă decizia de nemodificare nr. F-S5 x. În perioada verificată, TVA solicitată la rambursare a provenit din achiziția terenurilor de mai sus, conform facturii nr. x.

Societatea a depus notificarea nr. x pentru opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, iar din nota explicativă dată de doamna x - împuternicitul administratorului reiese că terenul a fost achiziționat "în scopul revanzării acestora cu aplicarea cotei corespunzătoare de TVA".

3. **SC x SRL** a fost înregistrată ca plătitor de TVA începând cu data de 04.10.2010 și scoasă din evidență începând cu data de 21.12.2012, urmare depunerii de către societate a declarației 096 și emiterii de către organul fiscal a deciziei nr. x privind anularea înregistrării în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.

4. Urmare verificării legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor fiscale de către societate pentru perioada 01.07.2011 – 31.12.2015, organele de control din cadrul AS5FP au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-S5 x, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, prin care s-a stabilit TVA stabilită suplimentar de plată în suma de x lei. Societatea a contestat TVA stabilită suplimentar de plată în suma de x lei.

Se retine ca organele fiscale au procedat la ajustarea în favoarea statului a TVA dedusă inițial pentru teren, în proporție de $x \times 19/20 = x$ lei.

5. Impotriva Deciziei de impunere nr. F-S5 x, societatea a formulat contestatia inregistrata la AS5FP sub nr. x, care a fost solutionata de DGRFPB prin Decizia nr. x, prin care s-au dispus urmatoarele:

“Desființează în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x pentru TVA în sumă de x lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.”

6. In temeiul Deciziei nr. x, AS5FP a incheiat Raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x care a stat la baza Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea nu a folosit terenurile achizitionate in scopul desfasurarii unei activitati economice care sa dea nastere la operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA/scutite, motiv pentru care incepand cu data de 01.01.2012 (la data schimbarii destinatiei), avea obligatia de a ajusta taxa deductibila in cazul bunurilor de capital, conform art. 149 alin (2) lit. b) alin. (1) lit. a) si lit. d), alin (4) lit. a) pct (1) alin (5) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Se retine ca organele fiscale au procedat la ajustarea în favoarea statului a TVA dedusă inițial pentru teren, în proporție de $x \times 18/20 = x$ lei.

În drept, potrivit art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale:

”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”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare precizează următoarele:

”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 [...]. 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.**[...] .

(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 ori 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. În cazul achiziției unei suprafețe de teren împreună cu construcții edificate pe aceasta, persoana impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei achiziții, inclusiv taxa aferentă construcțiilor care urmează a fi demolate, dacă face dovada intenției, confirmată cu elemente obiective, că suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea altor construcții destinate unor operațiuni taxabile, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-257/11 Gran Via Moinești.

(7) **Justificarea intenției persoanei impozabile de a realiza operațiuni cu drept de deducere** în 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 din 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 Financiën. Organele de inspecție fiscală vor permite în timpul desfășurării controlului depunerea acestor notificări”.

Referitor la ajustarea deducerii TVA în cazul bunurilor de capital, art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată prevede următoarele:

”Art. 149. - (1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125^{A1} alin. (1) pct. 3 [...];

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) **Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital**, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, **se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) – d):**

[...]

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

(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 [...];

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial; [...].”

Astfel, conform legislației fiscale în materie de TVA, deducerea TVA se exercită din momentul efectuării achiziției de bunuri și servicii, pe baza intenției persoanei impozabile de a le aloca în viitor în vederea desfășurării unei activități economice generatoare de operațiuni impozabile cu drept de deducere. În situația în care bunurile achiziționate nu mai sunt utilizate pentru activitatea economică dreptul de deducere poate fi păstrat doar dacă neutilizarea bunurilor se datorează unor motive obiective, care nu depind de voința persoanei impozabile.

În speta, în temeiul Deciziei nr. x emisa de DGRFPB, AS5FP a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-S5 x care a stat la baza Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, prin care s-a stabilit TVA stabilită suplimentar de plata în suma de x lei.

Potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală, societatea nu a folosit terenurile achiziționate în scopul desfășurării unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA/scutite, motiv pentru care începând cu data de 01.01.2012 (la data schimbării destinației), avea obligația de a ajusta taxa deductibilă în cazul bunurilor de capital, conform art. 149 alin (2) lit. b) alin. (1) lit. a) și lit. d), alin (4) lit. a) pct (1) alin (5) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

1. Activitatea principală a societății este ”cumpărarea și vânzarea de bunuri imobiliare proprii” - cod CAEN 6810.

Societatea a achiziționat două terenuri în x, cu privire la care și-a dedus TVA, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal:

- în luna martie 2011, un teren intravilan situat în x, în suprafață de x mp în baza facturii de executare silită nr. x emisă de executorul xx, în numele debitorului x SRL; factura a fost emisă cu TVA în sumă de x lei;

- în luna iunie 2011, un teren intravilan situat în x, în suprafață de x mp în baza facturii de executare silită nr. x emisă de executorul x x – Sucursala România, în numele debitorului x SRL; factura a fost emisă cu TVA în sumă de x lei.

Pentru achitarea terenurilor de mai sus, **contestatara a încheiat cu x x, contractul de credit nr. x** în valoare totală de x euro, exclusiv în scopul achiziționării de active, din care x euro exclusiv în scopul finanțării nevoilor de capital de lucru.

2. Conform punctului de vedere al **SC x SRL** înregistrat la AS5FP sub nr. x, "**societatea face parte din grupul x**, iar profilul de activitate îl reprezintă tranzacționarea proprietăților imobiliare. (...) Obiectivul urmărit încă din acea perioadă a fost cel de a realiza valorificarea prin vânzare a proprietăților respective, aceasta fiind în concordanță cu obiectul de activitate al companiei și cu interesul grupului x. (...) În perioada 2013 - 2014 **proiectul x organizat de x** a urmărit printre altele încercarea de a realiza vânzarea proprietăților imobiliare deținute de societate. (...)"

3. Urmare solicitărilor organelor de inspecție fiscală, prin Nota explicativă din data de 04.03.2016, cu privire la demersurile întreprinse de acționarii companiei pentru valorificarea proprietăților aflate în patrimoniul său, societatea a subliniat că "există numeroase referințe în media privind acest proiect" și a anexat următoarele articole publicate prin intermediul internetului:

- "x va ieși de pe piața românească cu vânzarea portofoliului de x euro:

x a pus în vânzare întregul sau portofoliu de credite din România. (...) Vânzarea de active, cu numele de cod **Proiectul x**, include 3 tranșe: un portofoliu de credite neperformante (NPL) în valoare de x euro, un portofoliu de credite neperformante în valoare de x euro și 16 proprietăți evaluate la x euro.

Portofoliul include un centru comercial de x euro și un complex rezidențial de x euro situat în București, un hotel de x euro în x, precum și **terenuri în mediul urban și rural, majoritatea în București.** (...)

Această vânzare face parte din strategia de reducere a gradului de îndatorare al x."

- "Piața creditelor neperformante din România scade cu x euro prin portofoliile puse în vânzare de x și grupul x:

Două portofolii de credite corporative neperformante, garantate de garanții mobiliare reale comerciale românești au fost lansate cu o valoare nominală combinată de aproximativ x euro de către x și x.

Primul portofoliu de credite neperformante (NPL) denumit Proiectul x, un portofoliu în trei tranșe cu o valoare contabilă totală de x euro, vandut de x."

- "Credite neperformante de vânzare:

x a pus în vânzare întregul sau portofoliu de credite din România. (...) Această vânzare face parte din strategia de **reducere a gradului de îndatorare al x.**"

4. În legătură cu restructurarea portofoliului imobiliar în scopuri de TVA, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală opinia societății x, opinie care a avut la bază "**informațiile / documentele puse la dispoziție de reprezentanții x**" și care se referă la situația "x care este acționar în 17 entități juridice din România (vehicule investiționale) care dețin imobile în România, iar structura TVA implementată ar permite acestor vehicule investiționale (cum este și contestatoarea) să vândă/închirieze în viitor imobile prin scutire de TVA, fără a avea obligația de a ajusta TVA deductibilă inițială rambursată de autoritățile fiscale. Avantajul aplicării acestei optimizări de TVA constă în reducerea prețului imobilului cu cota de TVA aferentă, care oferă un avantaj comercial clar pe piața vehiculului investițional, care face o economie de TVA egală cu TVA deductibilă achitată la achiziția imobilului întrucât, în mod normal, vânzarea fără TVA atrage ajustarea/plata sumei respective."

5. Referitor la demersurile întreprinse cu privire la vânzarea terenurilor care fac obiectul cauzei supusa solutionarii, societatea a prezentat următoarele documente:

A - o serie de documente întocmite în perioada supusa inspectiei fiscale (01.07.2011 - 31.12.2015) sau ulterioare acestei perioade, dar prezentate în timpul inspectiei fiscale:

- contractul x încheiat între SC x SRL, în calitate de evaluator și contestatara, în calitate de beneficiar, precum și Raportul de evaluare din data de 10.12.2013, **elaborat pentru x x**, în legătura cu "**proprietatea: loturi de teren în x**", de către x; se reține că deși în contractul respectiv contestatara are calitatea de beneficiar, în fapt, raportul de evaluare este întocmit pentru x;

- contractul x încheiat între SC x SRL, în calitate de evaluator și **x x, în calitate de beneficiar**, precum și Raportul de evaluare din data de 30.06.2015, **elaborat în numele, pentru a fi utilizat de și în beneficiul x x**, în legătura cu **suprafața: x**, de către x;

- Analiza strategiei portofoliului imobiliar **întocmita** de x din luna martie 2016, **pentru x**;

- o poza cu un afiș în care se menționează "de vânzare, tel ...", în care nu se face **nicio mențiune privind terenurile din x**, x;

- articole redactate în limba engleză referitoare **proiectul x al x**;

- scrisoarea de angajament nr. x încheiată de societate împreună cu alte firme din grup cu societatea x SRL pentru pregătirea unei opinii fiscale (TVA) despre soluția tehnică ce permite vânzarea/închirierea fără TVA a activelor imobiliare și asistență în procedura de anulare a înregistrărilor în scopuri de TVA în România a entităților care dețin activele imobiliare;

- contractul de servicii nr. x încheiat cu x SRL pentru servicii de contabilitate;

- contractul de servicii nr. x încheiat cu x SRL pentru servicii de asistență în cadrul procedurii de rambursare a TVA;

- raport-evaluare nr. x din data de 25.07.2014 **elaborat în numele, pentru a fi utilizat de și în beneficiul x x** în legătura cu **suprafața: x**, de către x;

- raportul de evaluare nr. x elaborat de x în beneficiul x;

- un memorandum datat august 2014 întocmit de x și prezentat în limba engleză cu privire la situația creditelor **x x**, unde se face referire inclusiv la situația terenului societății;

- Raportul de evaluare din data de 11.01.2016, **întocmit pentru x** de către x SRL;

- Raportul de evaluare din data de 15.12.2015, **elaborat pentru x x**, în legătura cu **terenul din x**, de către x;

- certificatele de urbanism nr. x eliberate în scopul "informare pentru construire", în care se menționează expres că **sunt admise numai funcțiunile de spațiu plantat public, fiind interzise orice schimbări ale funcțiunilor** spațiilor verzi publice și specializate.

B - o serie de documente pro-causa, întocmite ulterior încheierii inspectiei fiscale finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-S5 x, respectiv ulterior emiterii Deciziei nr. x, prin care s-a dispus desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. F-S5 x:

- două fotografii cu o pancartă "de vânzare Tel: ...";

- contractul de închiriere din data de 24.02.2017 încheiat între contestatara, în calitate de proprietar/locatar și x, în calitate de locatar, obiectul contractului constituindu-l depozitarea de echipamente de construcție; se reține că **obiectul contractului respectiv este în totală contradicție cu regimul economic al terenului**, astfel cum este stabilit prin certificatele de urbanism atasate (spațiu plantat public); mai mult,

acesta a fost încheiat ulterior cercetării la fața locului efectuată de echipa de inspecție fiscală, finalizată prin încheierea Procesului-verbal nr. x, prin care s-a constatat lipsa existenței vreunui contract de închiriere, în condițiile în care materialele de construcție erau pe terenurile respective;

- contractul de prestări servicii nr. x încheiat între contestatara și x SRL, având ca obiect prestarea de servicii de evaluare constând în realizarea și furnizarea unui raport de portofoliu a proprietății din x, precum și raportul de evaluare din data de 16.01.2017;

- contractul de servicii de evaluare încheiat la data de 20.12.2016 cu x SA pentru evaluarea terenului din x, precum și raportul de evaluare datat 28.12.2016 întocmit de x SA pentru x x;

- contractul de prestări de servicii topografice și cadastrale nr. x, încheiat cu PFA x pentru identificarea, la fața locului, a terenului din x și trasarea limitelor și vecinătăților acestui imobil;

- facturile fiscale nr. xx cu privire “analiza privind procedurile legale în legătura cu proprietatea din x, conform corespondentei electronice din data de 11.05.2016”;

- contractul de prestări servicii din data de 18.08.2016 încheiat între societatea contestatoare, în calitate de beneficiar și x x, prin x x, în calitate de bancă, având ca obiect refacturarea de către bancă către beneficiar a contravalorii serviciilor ce au fost facturate băncii de terțe părți/parteneri contractuali, în baza unor contracte de prestări servicii/contracte comerciale semnate de bancă și respectivele terțe părți/respectivii parteneri comerciali.

Documentele de mai sus nu pot depăși caracterul pro-causa, în condițiile în care, achizițiile respective de servicii s-au realizat într-o perioadă ce nu face obiectul cauzei supuse soluționării, astfel ca organul de soluționare a contestației nu poate aprecia în ce măsură aceste servicii au fost efectiv prestate și dacă acestea pot justifica intenția societății de a vinde terenurile din x, cu atât mai mult cu cât, spre exemplu, raportul de evaluare din data de 28.12.2016 a fost elaborat pentru x.

6. Urmare adresei organului fiscal înregistrată sub nr. x cu privire la imobilele situate în x, Primaria Sectorului 1 a subliniat următoarele, prin adresa nr. x:

“Imobilele pentru care solicitati informatii sunt situate in x clasat ca monument la pozitia 44 pe Lista monumentelor istorice actualizata in anul 2015.”

Așa cum reiese din documentația anterior enumerată, toate operațiunile desfășurate în legătură cu achiziția, evaluarea și utilizarea terenurilor situate în x, au fost realizate în legătură/la comanda/pentru banca x x, motiv pentru care este neîntemeiat argumentul contestației potrivit căruia a desfășurat activități economice pe toată perioada supusă impunerii, în condițiile în care serviciile au fost achiziționate în folosul entității bancare din al cărui grup face parte și societatea.

Astfel, sunt de reținut următoarele:

- **SC x SRL** face parte din grupul de firme x și a fost înființată ca un vehicul investițional (SPV) în cadrul proiectului x, prin care x x și-a organizat portofoliul de credite neperformante, inclusiv prin executarea silită a unor proprietăți imobiliare aparținând clienților care au contractat creditele neperformante;

- achiziția terenului a fost realizată în cadrul procedurii de executare silită a băncii și cu credit acordat de bancă în condiții privilegiate;

- documentația respectivă nu face nicio referire la intenția societății de a vinde sau a valorifica în alt fel terenurile respective în interesul societății, ci, dimpotrivă, în

interesul băncii, în unele documente menționându-se chiar că terenurile sunt în "proprietatea" x;

- imobilele respective sunt situate în x clasata ca monument la poziția 44 pe Lista monumentelor istorice actualizata în anul 2015, motiv pentru care posibilitatea de a vinde terenurile respective este foarte limitata;

- ulterior încheierii inspecției fiscale din anul 2016, societatea a încheiat diverse contracte de prestări servicii în legătură cu terenul, care nu pot depăși caracterul de documente pro-causa, în condițiile în care achizițiile respective de servicii au fost realizate într-o perioadă care nu a făcut obiectul inspecției fiscale și după ce societatea cunoștea punctul de vedere al organelor fiscale cu privire la cauza supusă soluționării;

- mai mult, contractul de prestări servicii încheiat cu banca în data de 18.08.2016 pentru refacturarea contravalorii serviciilor facturate băncii de terțe părți/parteneri contractuali denotă că achizițiile de servicii au fost efectuate din inițiativa/în interesul băncii; altminteri, dacă serviciile ar fi fost achiziționate în folosul propriei activități economice a contestatoarei nu s-ar mai justifica semnarea de către bancă a unor contracte comerciale în legătură cu terenul din x.

Referitor la susținerea societății contestatoare cu privire la dovedirea intenției de a realiza activități economice prin achiziția terenului, intenție dovedită cu prilejul primei inspecții fiscale, când a și beneficiat de rambursarea TVA se reține că legislația fiscală dă dreptul persoanelor impozabile de deducere a TVA aferentă achizițiilor și pe baza intenției de a desfășura în viitor activități economice taxabile, iar din punct de vedere semantic "*intenția*" implică existența unui **decalaj temporal** între momentul în care aceasta începe să poată fi evaluată în baza activităților pregătitoare necesare punerii ei în practică și momentul materializării propriu-zise a intenției, prin începerea obținerii de venituri din operațiuni taxabile.

Tocmai acest decalaj temporal **dă dreptul autorităților fiscale de a verifica în ce măsură intenția declarată inițial este și materializată în practică** și, în situația în care persoanele impozabile nu utilizează bunurile/serviciile în cadrul activităților economice generatoare de operațiuni care dau dreptul la deducere, să procedeze la ajustarea dreptului de deducere exercitat inițial. ***Altminteri, s-ar ajunge la situația, evident inacceptabilă din punct de vedere al combaterii evaziunii fiscale, fraudei și abuzului în materie de TVA, ca persoanele impozabile să-și deducă taxa doar în baza intenției și, fără niciun control ulterior și fără nicio consecință fiscală, să poată utiliza achizițiile de bunuri și servicii în orice alte scopuri decât cele declarate inițial.*** Legislația fiscală și jurisprudența europeană în materie admit păstrarea deducerii inițiale **doar** în situația în care bunurile și serviciile achiziționate n-au mai fost utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, **din motive obiective, care nu depind de voința sa.**

Specific situației contestatoarei a fost faptul că la momentul primei inspecții fiscale din anul 2012 aceasta și-a justificat intenția de a realiza în viitor operațiuni taxabile numai în baza notificării privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, deci în baza unui document care a emanat de la contestatoarea însăși, ceea ce nu face altceva decât să întărească dreptul organelor fiscale de a solicita contestatoarei **dovezi obiective ulterioare** din care să reiasă că terenul achiziționat este/va fi utilizat în cadrul activității economice proprii.

În acest sens, se reține că, deși contestatoarea reclamă deținerea probelor din care rezultă utilizarea terenului în cadrul activității economice și nementionarea împrejurării anume care să releve schimbarea destinației terenului, **aceasta ignoră cu**

desăvârșire faptul că organele de inspecție fiscală au efectuat constatări pe o perioadă semnificativă de timp după momentul achiziției terenului (2012-2015/2016), suficient de mare înălăuntrul căreia societatea putea face demersuri concrete pentru valorificarea în vreun fel a terenului și că respectivele constatări, interpretate coroborat și cumulat, denotă faptul că societatea nu a utilizat terenul în cadrul unei activități economice proprii. Din acest punct de vedere susținerea contestatoarei în sensul că probele aduse dovedesc "preocuparea constantă" de a desfășura operațiuni economice în legătură cu terenul este evident contrazisă de conținutul, frecvența și succesiunea în timp a probelor invocate, care demonstrează că, în fapt, toate demersurile ulterioare au fost întreprinse la inițiativa și în folosul băncii care controlează societatea (prin relații de afiliere în grup și prin creditarea integrală a achizițiilor și pierderilor din toată perioada verificată). Mai mult, imobilele respective sunt situate în x, clasata ca monument la poziția 44 pe Lista monumentelor istorice actualizată în anul 2015, motiv pentru care posibilitatea de a vinde terenurile respective este foarte limitată.

Este adevărat că, judecate separat, aspecte legate de neînchirierea/inchirierea ulterioară cercetării la fața locului a terenurilor, nerealizarea de construcții pe acesta ori neobținerea de venituri nu relevă prin ele însele neutilizarea terenului în cadrul unei activități economice, așa cum susține și contestatoarea. Însă, **ceea ce omite** aceasta, este că toate documentele prezentate nu dovedesc că evaluarea (constantă) terenului a fost efectuată în vederea valorificării, ci, dimpotrivă, în numele și pentru a fi utilizată de către bancă, că niciuna din probe nu dovedește publicarea unor anunțuri de vânzare a terenului, așa cum se afirmă în contestație, că o fotografie a unei pancarte cu anunțul "de vânzare" și un număr de telefon, fără identificarea terenului, nu dovedește defel intenția vânzării terenului în discuție și că demersurile întreprinse în anul 2016 au fost efectuate după ce societatea cunoștea poziția organelor de inspecție fiscală în privința ajustării TVA, iar efectuarea lor reprezintă o recunoaștere implicită a lipsei de substanță economică a demersurilor anterioare.

Ca atare, din documentația existentă la dosarul cauzei nu reiese că societatea a demonstrat intenția inițial declarată de a utiliza terenul achiziționat în cadrul unei activități economice generatoare de operațiuni taxabile, toate activitățile desfășurate pe perioada verificată fiind la comanda și în beneficiul x, în condițiile în care din documentația prezentată de societatea însăși, ulterior primei inspecții fiscale, a reieșit că a fost înființată de către x ca vehicul investițional pentru restructurarea portofoliului imobiliar în scopuri de TVA, deși formal x nu apare ca asociat al societății, împrejurare care arată că în speță nu se pune problema bunei-credințe și a motivelor obiective, independente de voința persoanelor impozabile, pentru păstrarea dreptului de deducere recunoscut inițial, așa cum reiese și din jurisprudența europeană în materie de TVA (cauzele C-255/02 Halifax, C-439/04 Axel Kittel, C-440/04 Recolta Recycling, C-18/13 Marks Pen EOOD).

În privința aplicabilității O.U.G. nr. 24/2012, care a prevăzut o excepție de la regula specială de ajustare a dreptului de deducere pentru bunurile de capital, în sensul neaplicării ajustării în cazul persoanelor impozabile care au solicitat deregistrarea pentru aplicarea regimului special de scutire pentru întreprinderi mici, din raportul de inspecție fiscală reiese că organele de inspecție fiscală nu au mai aplicat ajustarea de 18/20 în favoarea statului pe considerentul că reprezintă "data la care societatea a

solicitat scoaterea din evidență ca plătitor de TVA”, înlăturând astfel tratamentul confuz și contradictoriu ce a condus la refacerea inspecției fiscale.

Motivația organelor de inspecție fiscală pentru ajustare din actele ce fac obiectul contestației analizate prin prezenta privește exclusiv dovedirea intenției inițial declarate de către societate de a utiliza terenul în cadrul propriei activități economice și, cum aceasta a fost infirmată potrivit celor menționate în precedent, organul de soluționare a contestației reține că ajustarea taxei deduse inițial s-ar fi impus în integralitate, dar o astfel de aplicare ar avea drept consecință înlăturarea principiului, prevăzut de art. 276 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, al interzicerii *reformatio in peius*. Ca atare, independent de solicitarea deregistrării în scop de TVA în baza O.U.G. nr. 24/2012 în anul 2012, *aspectul litigios privește faptul că societatea nu a demonstrat utilizarea terenului în scop economic propriu pentru o perioadă semnificativă de timp din perioada de ajustare a unui bun de capital*, demersurile efectuate în această perioadă fiind întreprinse de x sau în folosul x, bancă care controlează semnificativ societatea contestatoare, motiv pentru care dispozițiile O.U.G. nr. 24/2012 nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În sfârșit, prin aplicarea dispozițiilor art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră ”în soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. *Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.* Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”, organul de soluționare a contestației reține că motivațiile societății și probele aduse în susținere nu sunt în măsură să infirme constatarea esențială a organelor de inspecție fiscală, aceea că societatea nu a demonstrat că terenurile achiziționate au fost utilizate în cadrul activității economice proprii a contestatoarei.

Drept pentru care, urmează a se respinge ca neintemeiata contestația formulată de **SC x SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x emisa de AS5FP, prin care s-a stabilit TVA stabilită suplimentar de plata în suma de x lei.

În consecință, pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 alin. (1), alin. (6) și alin. (7) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 276 alin. (1) și alin. (3) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestația formulată de **SC x SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x emisa de AS5FP, prin care s-a stabilit TVA stabilită suplimentar de plata în suma de x lei.

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.

