

DECIZIA nr. 446 din 23.08.2017 privind solutionarea
contestației formulate de **ABC SRL**,
cu sediul în ..., Sector x, Bucuresti,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_....2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2017, înregistrată sub nr. MBR_REG_....2017 de către Administrația Sector x a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL – CUI, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2017.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx qq/2017, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/2017 și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de2017, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă **S lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector x a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA aferentă perioadei 01.07.2011-31.12.2015 la ABC SRL în baza avizului de inspecție fiscală nr. aif/2016 prin care s-a dus la îndeplinire măsura de refacere a inspecției fiscale în urma soluționării contestației societății prin decizia nr. dsc/2016.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/2017, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx qq/2017 prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de S lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de S lei, arătând următoarele:

Deși constatările din noua inspecție fiscală nu mai apar, cel puțin aparent, a fi contradictorii, totuși acestea sunt vădit neîntemeiate, fiind contrazise de probele administrate și de prevederile O.U.G. nr. 24/2012.

În anul 2012, pentru ajustarea TVA dedusă inițial în cazul bunurilor de capital a existat o regulă generală prevăzută la art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal, în cazul în care bunurile erau folosite în alte scopuri decât activitatea economică, o regulă specială prevăzută de pct. 54 alin. (6) din Normele metodologice, în cazul în care deregistrarea în scopuri de TVA are loc la cererea contribuabilului și o excepție

de la regula specială prevăzută de art. II lit. f din O.U.G. nr. 24/2012, în cazul contribuabililor care au solicitat în cursul anului 2012 scoaterea din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA în vederea aplicării regimului special de scutire pentru întreprinderi mici.

În cazul societății nu este incidentă nici regula generală invocată formal de inspectorii fiscali, nici regula specială de ajustare a TVA, societatea făcând dovada temeiniciei dreptului său de a păstra deducerea TVA pentru achiziția de terenuri.

Taxa aferentă achiziției terenului a făcut obiectul a trei inspecții fiscale, prima soldându-se cu constatarea faptului că terenul a fost achiziționat în scopul operațiunilor taxabile și recunoașterea dreptului de deducere a TVA. Raționamentul contradictoriu al celei de-a doua inspecții fiscale în sensul că, pe de o parte, au considerat că societatea nu a prezentat probe indubitabile prin care să-și demonstreze intenția/voința de a realiza activități economice și, pe de altă parte, au procedat la ajustarea TVA prin luarea în considerare a deregistrării din propria inițiativă a societății a fost cenzurat prin decizia de soluționare a contestației societății nr. dsc/2016. A treia inspecție fiscală a apreciat că societatea îndeplinește condițiile legale pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA până la data de 31.12.2011, dar începând cu anul 2012 a schimbat destinația terenului și a ajustat dreptul de deducere a TVA.

Societatea susține că din concluziile primei și ultimei inspecții fiscale reiese că societatea a demonstrat că a achiziționat terenul în scopul desfășurării de operațiuni economice până la data de 01.01.2012. Concluzia schimbării destinației terenului începând cu data de 01.01.2012 este un alt mod de a nega dreptul societății de a beneficia de dispozițiile art. II din O.U.G. nr. 24/2012 deoarece nu este susținută cu probe din care să reiasă că societatea a utilizat terenul în alte scopuri și nici nu este motivată corespunzător în actul de inspecție fiscală.

Potrivit jurisprudenței din cauza C-234/2011 TETS Haskovo AD o ajustare a TVA dedusă inițial poate avea loc numai în situația în care pe durata de utilizare a bunului de capital contribuabilul nu mai desfășoară activități economice, existând o legătură intrinsecă între dreptul de deducere exercitat inițial în achiziția bunului și utilizarea efectivă a bunului în scopul desfășurării de activități economice.

Societatea ABC SRL susține că deține probe care au fost ignorate de organele de inspecție fiscală, din care reiese că a continuat să utilizeze bunul în cadrul activității sale economice, cum sunt: rapoartele de evaluare a terenului în perioada 2012-2015, o poză cu o pancartă cu înscrisul "DE VÂNZARE", contractul de prestări servicii FN/18.08.2016 încheiat cu GBC prin Sucursala București, certificatul urbanism nr. 44/22.01.2015, studiu de piață privind evaluarea și analiza de utilizare a terenului din februarie 2017, contractul de servicii topografice și cadastrale nr. TOPO 07122016/07.12.2016 încheiat cu PFA BD, procesul-verbal nr. 10/19.12.2016 pentru trasarea limitelor terenului, contractul de prestări servicii FN/20.12.2016 încheiat cu PS1 pentru evaluarea terenului, raportul de evaluare a terenului din data de 28.12.2016, contractul de prestări servicii de evaluare imobiliară V1104f/21.12.2016 încheiat cu PS2, raportul de evaluare a terenului din data de 31.12.2016, contractul ARH9122016/19.12.2016 pentru prestarea de servicii de proiectare încheiat cu societatea PS3 SRL, analiza strategiei portofoliului imobiliar din martie 2016 al GBC, material informativ referitor la proiectul "F" privind vânzarea terenului.

Societatea susține că toate aceste probe dovedesc preocuparea constantă a societății de a desfășura operațiuni economice în legătură cu terenul, rezultând fără echivoc dreptul societății la păstrarea TVA dedusă inițial.

Societatea invocă faptul că inspectorii fiscali nu au menționat nicio împrejurare care să releve în vreun fel care ar fi, în concret, faptul, evenimentul sau actul juridic care ar fi îndreptățit să se conchidă că destinația terenului a fost schimbată începând cu data de 1 ianuarie 2012, din moment ce prima inspecție fiscală a acordat dreptul de deducere pe baza probelor avute la îndemână, cum ar fi serviciile de contabilitate, asistență și reprezentare juridică (PS4), servicii fiscale (PS5 SRL) și servicii de evaluare a terenului (PS6 SRL), iar în perioada 1 iulie 2011-31 decembrie 2012 societatea a desfășurat aceleași tipuri de operațiuni. Mai mult, conform dispozițiilor art. 6 din Codul de procedură fiscală organul fiscal era obligat să ia în considerare soluția adoptată de alt organ fiscal cu privire la același contribuabil ori să justifice corespunzător motivele pentru adoptă o soluție contrară.

În privința constatărilor la fața locului, proba materializată prin procesul-verbal nr. 20/17.03.2017 nu este prin ea însăși aptă de a demonstra teza probatorie urmărită de inspectorii fiscali deoarece cercetarea s-a efectuat în anul 2017, cu mai bine de 5 ani diferență de momentul la care inspectorii se raportează, iar societatea nu a realizat investiții materiale pe teren care să poată fi constatate ex propriis sensibus.

În alte cuvinte, faptul că societatea nu a efectuat construcții, nu a închiriat terenul sau că nu a obținut venituri taxabile din exploatarea acestuia până în anul 2017 nu dovedesc în niciun fel că începând cu data de 01.01.2012 societatea ar fi folosit bunul pentru alte scopuri decât pentru derularea de activități economice (i.e. a-l revinde eventual, după realizarea de construcții) cât timp a dovedit cu documente că a procedat la evaluarea lui constantă în vederea valorificării care reprezintă tot o folosire a terenului în scopul activității economice. Atunci când rapoartele de evaluare au indicat o revenire a pieței, societatea a inițiat demersuri de revânzare prin contractarea unor contracte specializate de evaluare, publicarea unor anunțuri în presă, acțiuni care relevă intenția revânzării terenurilor în scopul obținerii de profituri.

Societatea susține că nelegalitatea soluției de ajustare a TVA este dată și de ignorarea dispozițiilor exprese ale O.U.G. nr. 24/2012, organele de inspecție fiscală ignorând aplicabilitatea prevederilor acestei ordonanțe care dădeau dreptul societății să se deregistreze fără a aplica ajustarea de TVA, cu aplicarea în mod nelegal a prevederilor pct. 54 alin. (6) din Normele metodologice. Societatea solicită să se constate că îndeplinește pe deplin condițiile prevăzute de O.U.G. nr. 24/2012 și că echipa de inspecție fiscală, ca și echipa anterioară, a refuzat să dea curs dispozițiilor speciale tranzitorii ale ordonanței, deși în mod evident a legat ajustarea TVA de momentul scoaterii societății din evidența persoanelor înregistrate în scop de TVA.

În susținerea contestației societatea a prezentat documentație grupată în 15 anexe detaliate în opisul anexat contestației.

Societatea ABC SRL prin împuternicit și-a susținut oral contestația în data de 07.07.2017, prilej cu care a reiterat cele invocate în contestație, fără să depună probe noi în susținerea acesteia.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, 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 urma inspecției fiscale prin care i s-a ajustat dreptul de deducere a TVA aferentă unui bun de capital, în condițiile în care argumentele sale și documentele prezentate în susținerea contestației nu sunt în măsură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, societatea ABC SRL a fost înregistrată ca plătitor de TVA începând cu data de 31.03.2011 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. dcse/2012 privind anularea înregistrării în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.

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

Societatea a fost verificată din punct de vedere al TVA pentru perioada 31.03.2011-30.06.2011 pentru soluționarea DNOR nr.2011 în sumă de R lei, cu control anticipat, fiind încheiat raportul de inspecție fiscală nr. RF-Sx aaa/22.06.2012 în urma căruia a fost emisă decizia de nemodificare nr. RF-Sx bbb/22.06.2012. În această perioadă societatea și-a dedus TVA în sumă de D lei aferentă achiziției unui teren intravilan situat în București în suprafață de K mp în baza facturii de executare silită nr. fctw/15.06.2011 emisă de executorul GBC – Sucursala București în numele debitorului DF SRL. Pentru achiziția terenului societatea a încheiat cu GBC – Sucursala București contractul de credit nr. 35/31.03.2011 în valoare de E euro exclusiv în scopul achiziționării de active, finanțării TVA-ului aferent achiziției și finanțării garanției de participare la licitație.

Societatea a depus notificarea nr. ...04.10.2011 pentru opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și notificarea nr.2012 pentru opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, iar din nota explicativă dată de domnul Victor Papală - împuternicitul administratorului reiese că terenul a fost achiziționat "pentru a obține venituri impozabile".

În urma acestei prime inspecții fiscale societatea a beneficiat de rambursarea TVA solicitată în sumă de R lei.

Pentru perioada 01.07.2011-31.12.2015 ABC SRL a fost supusă unei inspecții fiscale, ale cărei constatări sunt consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. RF-Sx ccc/2016 în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. RF-Sx ddd/2016. Organele fiscale au procedat la ajustarea în favoarea statului a TVA dedusă inițial pentru teren, în proporție de $19/20 \times D \text{ lei} = S \text{ lei}$ reținând că societatea societatea nu a prezentat dovezi pentru a justifica intenția de a realiza operațiuni taxabile și că în perioada 01.07.2011-31.12.2015 societatea nu a efectuat achiziții în scopul efectuării de operațiuni taxabile, în condițiile în care a solicitat din proprie inițiativă scoaterea din evidență ca plătitor de TVA conform art. 153 alin. (9) lit. g) din Codul fiscal.

În urma contestației formulate de societate, prin decizia nr. dsc/2016 organul de soluționare a contestației a desființat decizia de impunere nr. RF-Sx ddd/2016,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă.

Refacerea inspecției fiscale s-a realizat în baza avizului nr. aif/2016, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/2017, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr. F-Sx qqq/2017. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a desfășurat de la 01.01.2012-31.12.2015 operațiuni impozabile/scutite cu drept de deducere din punct de vedere al TVA, nu a avut și nu are niciun angajat de la înființare și până la data inspecției și nu a înregistrat venituri care să conducă la existența unei activități economice, așa cum rezultă din prevederile art. 127 din Codul fiscal.

Societatea nu a obținut venituri din exploatarea terenului conform obiectului său principal de activitate sau alte venituri, neputând face dovada activității pe care urmează să o desfășoare ca urmare a achiziționării terenului.

În privința documentației prezentate de societate, aceasta nu a fost considerată relevantă întrucât majoritatea se referă la demersuri întreprinse de societate după data de 31.12.2015.

Deoarece terenul achiziționat nu a fost folosit în perioada 01.01.2012-31.12.2015 în scopul realizării operațiunilor impozabile prevăzute la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, societatea avea obligația ajustării TVA în cazul bunurilor de capital, așa cum prevede art. 149 alin. (1) lit. a) și d), alin. (2) lit. b), alin. (4) lit. a) pct. 1 și alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, respectiv trebuia să ajusteze TVA dedusă inițial pentru teren de $19/20 \times D \text{ lei} = S \text{ lei}$.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL invocă, în esență, faptul că terenul a fost achiziționat în scopul realizării de activități economice și susține că deține documentația necesară în acest sens.

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. 125¹ 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 speță, în urma reverificării dispuse prin decizia nr. nr. dsc/2016, organele de control ale Administrației Sector x a Finanțelor Publice au încheiat raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/2017 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx qqq/2017 prin care au stabilit în sarcina ABC SRL o diferență suplimentară de TVA S lei.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală societatea a achiziționat în anul 2011 un teren cu intenția declarată de a-l utiliza pentru ”venituri neimpozabile”, dar pe care nu l-a mai utilizat începând cu anul 2012 în scopul desfășurării de activități economice, motiv pentru care avea obligația ajustării TVA în conformitate cu prevederile art. 149 din Codul fiscal.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Societatea ABC SRL a achiziționat un teren situat în București în baza facturii de executare silită nr. fctw/15.06.2011 emisă de executorul GBC – Sucursala București în numele debitorului DF SRL, în valoare de 3.438.130,12 lei plus TVA D lei. Pentru achiziția terenului societatea a încheiat cu GBC – Sucursala București contractul de credit nr. 35/31.03.2011 în valoare de E euro exclusiv în scopul achiziționării de active, finanțării TVA-ului aferent achiziției și finanțării garanției de participare la licitație. Ulterior, contractul de credit a fost modificat prin acte adiționale succesive prezentate la control nr. 1/30.03.2012, nr. 2/02.07.2013, nr. 3/26.03.2014, nr. 4/28.05.2015 în ceea ce privește data scadenței finale (30 septembrie 2015), neperceperea de comisioane, plata facilităților într-o singură rată la data scadenței finale, majorarea facilității pentru capitalul de lucru etc. Nu s-a încheiat contract de ipotecă cu banca pentru creditul acordat.

Conform punctului de vedere al ABC SRL înregistrat la organul fiscal sub nr. 54983/08.04.2016 ”**societatea face parte din grupul GBC**, iar profilul de activitate îl reprezintă tranzacționarea proprietăților imobiliare. Oportunitatea achiziționării

proprietăților imobiliare a intervenit în cadrul procedurilor de executare silită. 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 GBC. [...] În perioada 2013 - 2014 **proiectul F organizat de GBC** a urmărit printre altele și încercarea de a realiza vânzarea proprietăților imobiliare deținute de societate[...].”

Urmare solicitărilor organelor de inspecție fiscală cu privire la demersurile întreprinse de acționarii companiei pentru valorificarea proprietăților aflate în patrimoniul său, prin notele explicative datate 03.03.2016 și 09.03.2016 societatea a subliniat că ”există numeroase referințe în media privind acest proiect” și a anexat în susținere articole publicate pe internet, din care rezultă că:

- “GBC va ieși de pe piața
- “Piața creditelor neperformante din România scade
- “Credite neperformante de vânzare:
.....”

Referitor la demersurile întreprinse cu privire la utilizarea terenului în cadrul activității economice, ABC SRL a prezentat următoarele documente:

a. documente întocmite în perioada supusă inspecției fiscale (01.07.2011 - 31.12.2015):

- contractul privind acordarea de servicii din asistență și reprezentare juridică nr. 1233864/17.11.2014 încheiat cu PS9 SPARL pentru asistență juridică și reprezentare pentru obținerea certificatului fiscal și a certificatului de urbanism pentru imobil;
- raport-evaluare nr. CV.20140329 din data de 4 iulie 2014_3 întocmit de PS6 în numele **GBC** pentru parcela de teren din București, ...;
- raport de evaluare întocmit de PS6 pentru **GBC** datat 10.12.2013 al terenului din București...;
- raport de evaluare întocmit de PS6 Evaluări pentru **GBC** datat 31.12.2012 al terenului din București, ...;
- o scrisoare a PSA SRL către directorul general C. ... care face referire la auditul privind pachetele de raportare pentru grupul de firme din care făcea parte și societatea, realizat în legătură cu auditul situațiilor financiare consolidate ale GBC;
- articole redactate în limba engleză referitoare proiectul F al GBC;
- scrisoarea de angajament nr.....2013 încheiată de societate împreună cu alte firme din grup cu societatea PS5 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. TB061/29.07.2011 încheiat cu PS4 SRL pentru servicii de asistență în cadrul procedurii de rambursare a TVA;
- raport-evaluare nr. CV.2015.0367_3 din data de 30 iunie 2015 întocmit de PS6 în numele și pentru a fi utilizat de **GBC** pentru parcela de teren din București, ..;
- certificat de urbanism nr. 44/22.01.2015 eliberat pentru informații urbanistice;

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

b. documente întocmite în perioada ulterioară inspecției fiscale (începând cu data de 01.01.2016):

- analiza strategiei portofoliului imobiliar pentru GBC datată martie 2016 și întocmită de PS10;

- contractul de prestări de servicii topografice și cadastrale nr. TOPO07122016/07.12.2016, încheiat cu PFA BD pentru identificarea, la fața locului, a terenului din București, și trasarea limitelor și vecinătăților acestui imobil;

- contractul de servicii de evaluare încheiat la data de 20.12.2016 cu PS1 pentru evaluarea terenului din București,;

- raportul de evaluare datat 28.12.2016 întocmit de PS1 pentru **GBC**;

- contractul de prestări servicii nr. V1104f/21.12.2016 încheiat cu PS2 SRL pentru servicii de evaluare constând în realizarea și furnizarea unui raport de portofoliu a proprietății din București,... și raportul de evaluare;

- contractul de servicii de proiectare și elaborare de părți ale documentațiilor de urbanism nr. ARH9122016/09.12.2016 încheiat cu PS3 și studiul de evaluare și analiză de utilizare a terenului situat în București,....;

- contractul de prestări servicii din data de 18.08.2016 încheiat între societatea contestatoare, în calitate de beneficiar și **GBC**, prin GBC Sucursala România, 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;

- două fotografii cu o pancartă "de vânzare Tel: 021...".

La dosarul cauzei se află și opinia consultantului fiscal PS5 SRL cu privire la restructurarea portofoliului imobiliar în scopuri de TVA, în care se arată că GBC 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.

Așa cum reiese din documentația anterior enumerată, toate operațiunile desfășurate în legătură cu achiziția, evaluarea și utilizarea terenului situat în București, au fost realizate în legătură/la comanda/pentru banca GBC, motiv pentru care este neîntemeiat argumentul societății ABC SRL 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 căreui grup face parte și societatea.

Astfel, sunt de reținut următoarele:

- societatea ABC SRL face parte din grupul de firme GBC și a fost înființată ca un vehicul investițional (SPV) în cadrul proiectului F prin care GBC Public Company

Limited 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" GBC;

- 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 București,

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 înăuntrul 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).**

Este adevărat că, judecate separat, aspecte legate de neînchirierea terenului, 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 GBC, în condițiile în care din documentația prezentată de societatea însăși, ulterior primei inspecții fiscale, a reieșit că a fost înființată de către GBC ca vehicul investițional pentru restructurarea portofoliului imobiliar în scopuri de TVA, deși formal GBC 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 19/20 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* (6 ani din cei 20 de ani de ajustare), demersurile efectuate în această perioadă fiind întreprinse de GBC sau în folosul GBC, 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 terenul achiziționat în anul 2011 a fost utilizat în cadrul activității economice proprii a contestatoarei.

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 neîntemeiată contestația societății ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx qq/2017, emisă de Administrația Sector x a Finanțelor Publice pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de **S 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 Tribunalul București.