

DECIZIA nr. 673/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
.X.,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia Sector 1 a Finantelor Publice cu adresa nr. x/2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2016 cu privire la contestatia formulata de **.X.**, **CUI x**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. X/2016 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2016, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016, comunicate sub semnatura in data de 11.07.2016, prin care organele fiscale din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice au stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar in suma de **x lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 269, art. 270, art. 272 alin. (2) si art 276 din Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **.X.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, **.X.** solicita anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2016, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016, in ce priveste suma de x lei reprezentand TVA respinsa la rambursare si stabilita suplimentar.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Obiectul contestatiei il reprezinta exclusiv modul de solutionare a decontului INTERNET x/2016, respectiv refuzul acordarii dreptului de deducere pentru suma de x lei, solicitata la rambursare (sold negativ) si stabilirea de TVA suplimentar de plata in quantum de x lei.

.X. mentioneaza ca atat decizia de impunere cat si raportul de inspectie fiscala contestate sunt nelegale si netemeinice in ceea ce priveste neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru suma de x lei, aferenta investitiei nefinalizate intrucat niciunul dintre argumentele invocate de echipa de inspectie fiscala pentru ajustarea dreptului de deducere nu poate fi retinut.

Niciunul dintre textele invocate nu poate justifica ajustarea TVA dispusa de echipa de inspectie fiscala, care a confundat prevederile pct. 56(6) din Normele metodologice cu cele ale pct. 45(6) din acelasi act normativ. In acest sens contestatara invoca Hotararile Curtii Europene de Justitie in cauzele C-37/95 Statul Belgian impotriva Ghent Coal Terminal NV si C-257/11 Gran Via Moinesti.

Simpla analiza comparativa a textelor invocate de echipa de inspectie fiscala si a celor doua hotarari invocate ale Curtii Europene de justitie referitoare la pastrare dreptului de deducere demonsteaza ca in cauza de fata ajustarea TVA aferenta investitiilor nefinalizate dispusa de echipa de inspectie nu are baza legala.

Avand in vedere ca imobilul este situat intr-o zona protejata, societatea a fost obligata sa solicite modificarea Planului de urbanism (PUZ) pentru obtinerea autorizatiei de construire necesara edificarii proiectului conform art. 31[^]3 din Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului, neexistand nicio posibilitate ca proiectul sa poata fi pus in opera fara aprobarea prealabila de catre Consiliul General al Municipiului Bucuresti a documentatiei de urbanism.

Hotararea Consiliului General al Municipiului Bucuresti de respingere a proiectului a fost suficienta pentru a fundamenta o decizie a actionarilor de a abandona proiectul, constituind o circumstanta independenta de vointa societatii, care a determinat ca investitia sa nu fie utilizata in intelesul art. 145 alin. (2) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala nu au tinut cont ca .X. a obtinut toate avizele de legalitate de la toate entitatile publice necesare a fi consultate in procesul de modificare a PUZ-ului.

Totodata, organul fiscal a ignorat intentia societatii de a desfasura activitati economice si a opinat ca nu au existat circumstante independente de vointa persoanei impozabile pentru care imobiliarile in curs de executie nu s-au finalizat.

Or, o astfel de opinie este eronata cata vreme decizia de aprobare sau de respingere a Planului urbanistic zonal nu sta in vointa societatii, ci in votul secret dat de Consiliul General al Municipiului Bucuresti inclusiv asupra oportunitatii unui astfel de plan.

Constatarea organelor fiscale ca proiectul imobiliar ar reprezenta edificarea unui bloc turn de 30 de etaje este una falsa intrucat blocul turn de 30 etaje a fost doar la stadiul de schita, nefiind solicitata obtinerea unui PUZ pentru un astfel de proiect.

In ceea ce priveste studiul istoric intocmit de .Y., pe care organele de inspectie fiscala il mentioneaza ca argument pentru respingerea dreptului de deducere a TVA asupra investitiei, trebuie precizat ca acesta a fost comandat de societate in vederea obtinerii avizului de la Ministerul Culturii pentru PUZ

Decizia de modificare a PUZ-ului nu a depins doar de vointa contestatarei care a intreprins toate diligentele pentru a obtine aceasta modificare, ci de vointa consilierilor din cadrul C.G.M.B., care nici macar nu si-au motivat refuzul de a aproba proiectul urbanistic.

.X. invoca nulitatea raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere pentru incalcarea dispozitiilor art. 128 din Codul de procedura fiscala referitoare la reverificare si neemiterea unei decizii de reverificare.

Efectuarea inspectiei fiscale pentru aceeasi creanta fiscala si pentru aceeasi perioada, reprezinta o grava incalcare a principiului unicitatii inspectiei fiscale, avand in vedere ca nu a fost parcursa procedura reverificarii.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la .X. pentru perioada 01.10.2015-31.03.2016, in vederea solutionarii urmatoarelor deconturi:

- Decont nr. INTERNET x/2016 prin care se solicita rambursarea soldului sumei negative de T.V.A. in cuantum de x lei;
- Decont nr. INTERNET x/2016 prin care se solicita rambursarea soldului sumei negative de T.V.A. In cuantum de x lei.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. x/2016, iar in baza acestora a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2016, prin care organele fiscale din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice au respins la rambursare si au stabilit suplimentar TVA in suma de **x lei**.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale se retin urmatoarele:

3.1 Referitor la nulitatea actelor atacate:

Cauza supusa solutionarii este daca decizia de impunere contestata este lovita de nulitate, in conditiile in care elementele care determina nulitatea actelor administrativ fiscale sunt expres si limitativ prevazute de legiuitor

In fapt, prin contestatia formulata contribuabila invoca nulitatea deciziei de impunere atacata.

In drept, devin aplicabile prevederile art. 49 alin. (1), din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care stipuleaza expres si limitativ elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ fiscale:

“Art. 49-(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Incidente sunt si dispozitiile art. 113 si art. 128 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“Art. 113-(1) Inspekția 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 diferențelor de obligații fiscale principale.

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

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

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;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

“Art. 128-(1) Prin excepție de la prevederile art. 118 alin. (3), conducătorul organului de inspecție fiscală poate decide reverificarea unor tipuri de obligații fiscale pentru o anumită perioadă impozabilă, ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia.”

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatarii privind obligația organelor de inspecție fiscală de a emite decizie de reverificare, căta vreme, în speta, nu sunt incidente dispozițiile art. 128 din Codul de procedura fiscală, nefiind vorba de efectuarea unei reverificări urmare apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, ci sunt incidente prevederile art. 113 din același act normativ cu privire la verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii

obligatiilor de catre contribuabila, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.

Se retine ca societatea contestatara a mai fost verificata de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.11.2011 – 30.09.2015, pentru solutionarea deconturilor nr. x/2015 in suma de x lei, nr. x/2015 in suma de x lei, si nr. x/2015 in suma de x lei, incheindu-se Raportul de inspectie fiscala nr. x/2015 si Decizia de impunere nr. x/2015.

Avand in vedere cele anterior prezentate, precum si faptul ca .X. nu prezinta niciun aspect in sustinere de natura sa contureze o vatamare a drepturilor si intereselor sale fiscale se retine ca aspectele procedurale invocate de .X. sunt neintemeiate si urmeaza a fi respinse ca atare.

3.2 Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei

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

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. x/2016 organele fiscale au constatat ca .X. si-a exercitat dreptul de deducere la momentul achizitiei serviciilor aferente investitiei nefinalizate in perioada 2007-2009 pentru TVA in suma de x lei.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii, prin Nota explicativa nr. X/2016, sa arate clar si concret care au fost cauzele care au generat abandonarea investitiilor in curs din str. x, Bucuresti si in baza caror documente s-a operat scoaterea din evidenta contabila a acestora.

Din raspunsul formulat de contestatara la nota explicativa rezulta ca:

“Cu titlu preliminar, dorim sa precizam ca proiectul care a fost respins in cadrul Sedintei Extraordinare a CGMB din data de 29.04.2009 nu a fost abandonat, ci s-au efectuat modificari la acesta astfel incat sa corespunda cerintelor CGMB. Doar dupa Sedinta Extraordinara a CGMB din data de 30.06.2009, in cursul careia a fost respins proiectul inca o data, s-a pus in discutie abandonarea proiectului referitor la constructia unui bloc de 10 etaje.

Trebuie sa se inteleaga faptul ca au fost mai multe propuneri cu care Universul s-a prezentat in fata Comisiei, aceste propuneri veneau de fiecare data in urma discutiilor si a sedintelor care aveau loc.(...)

Abandonul s-a produs dupa ce s-a constatat ca toate propunerile noastre au fost respinse, incepuse criza financiara, iar banca nu a mai fost de acord

sa finanteze aceste proiecte. Trebuie sa intelegeti ca acest lucru s-a intamplat exact in mijlocul crizei financiare.(...)

Documentul in baza caruia s-a decis abandonarea investitiei este Hotararea Generala a Actionarilor din data de 31.12.2010.”

Considerand ca serviciile nu au fost utilizate in scopul realizarii proiectului imobiliar, organele de inspectie fiscala au ajustat dreptul de deducere exercitat initial prin aplicarea prevederilor art. 148 din Codul fiscal si pct. 53 din Normele metodologice de aplicare, emitand in acest sens Decizia de impunere nr. x/2016.

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

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

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

a) operatiuni taxabile; [...].”

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

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

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

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

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

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

bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal **nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa**, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian”.

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

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

a) modificări legislative;

b) modificări ale obiectului de activitate;

c) **alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere.**

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

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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 impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

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

In speta, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea dreptului de deducere exercitat initial de .X. pentru serviciile destinate unui proiect imobiliar pe motiv ca aceasta a abandonat investitia.

Organele de inspectie fiscala nu au pus in discutie dreptul de deducere exercitat initial prin prisma intentiei reclamate – realizarea unui proiect imobiliar – **ci faptul ca aceasta intentie a fost ulterior schimbata**, serviciile nemaifiind utilizate in scopul initial declarat prin renuntarea la proiect.

Astfel, constatarea organelor de inspectie, cu consecinta fiscala pentru societate, este schimbarea intentiei initiale prin abandonarea proiectului imobiliar, iar temeiul de drept il reprezinta art. 148 din Codul fiscal prin ajustarea dreptului de deducere.

Dimpotriva, in raport de dispozitiile legale antecitate si jurisprudenta comunitara in materie de TVA, pentru pastrarea dreptului de deducere exercitat initial, **societatea contestatara trebuia sa probeze ca abandonarea proiectului de investitie s-a datorat unor motive obiective, care nu depind de vointa sa.**

Asa cum rezulta si din raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu poate sa demonstreze care sunt motivele independente de vointa ei, deoarece in mometul initierii costurilor in vederea dezvoltarii proiectului de investitii, aceasta cunostea regimul juridic al terenului, regimul de inaltime, conditii care nu ii permiteau finalizarea acestei investitii, respectiv faptul ca .X. trebuia sa se incadreze in regimul de inaltime conform PUZ –ului aprobat prin Hotararea Consiliului General al Primariei Municipiului Bucuresti nr. x/2000. Imobilul se afla in zona protejata nr. x - zona x, pentru care indicatorii maxim admisi sunt Hmax= 19m si Hmin=16m. In zona protejata respectiva, inaltimea zonei nu poate fi depasita decat cu un etaj sau mansarda.

Societatea a înaintat spre aprobare către Consiliul General al Primăriei Municipiului București, inițial, un proiect cu desființarea totală a clădirilor și construirea unui bloc turn cu 30 de etaje (conform răspunsului nr. 2 formulat la nota explicativă nr. X/2016 dată de societate "(...)Proiectul inițial a fost cel în care se dorea ca în spate să se construiască un turn de 30 de etaje(...)"). În Certificatul de urbanism nr. X/2007 ca urmare a cererii .X. s-au precizat următoarele:

“REGIMUL JURIDIC

Imobil compus din teren , proprietate, în suprafața de 4411 mp conform Certificat de atestare a dreptului de proprietate asupra terenurilor seria M11 nr. 0006. Pentru construcții nu s-au prezentat acte de proprietate. Regimul juridic se va definitiva la faza autorizatiei de construire.

Imobilul este situat în zona protejată urbanistic și nu figurează în lista monumentelor istorice din Municipiul București.

REGIMUL ECONOMIC

Imobilul este cuprins în RLU aferent PUG-MB în subzona CPI- subzona centrală în care se menține configurația țesutului urban tradițional conținând o parte din zona protejată, iar în PUZ- Zone Construite Protejate în Zona Protejată nr. x – Zona x. Utilizări admise : locuințe individuale și semicolective. Se mențin neschimbate acele utilizări inițiale ale clădirilor care corespund cerințelor actuale sau se admite revenirea la acestea. POTmax=65%; CUTmax=3.5; Hmax=16m; peste înălțimea max. Admisă se acceptă realizarea unui singur nivel (3m) retras la 1.5 m față de planul vertical al fațadei.

Se solicită lucrări de consolidare și extindere pentru corpul “A” și construire corpuri noi pentru locuințe și birouri. Regim de înălțime variabil: 3S+P+5E pt corp “B”, 3S+P+9E pt corp “C” și 3S+P+30E pt corp “D”.

REGIMUL TEHNIC

În prezent pe teren există mai multe corpuri de clădire ce vor fi desființate cu excepția corpului “A” de la str. x pentru care se propun lucrări de consolidare și extindere (...).”

Astfel, organele de inspecție fiscală menționează că societatea contestată a avut încă de la bun început intenția de a construi un imobil cu înălțimea de 30 de etaje.

Acest proiect nu a fost aprobat datorită nerespectării regimului de înălțime impus de PUZ-ul aprobat. Ulterior s-a efectuat un studiu istoric care releva importanța istorică a imobilelor cu fațada pe strada x, dar și restricțiile privind înălțimea maximă a eventualelor construcții care să nu afecteze vizibilitatea clădirilor din împrejurimi, privite din diferite unghiuri.

Procesul investitional a început în aprilie 2007, iar studiul istoric al zonei a fost realizat în aprilie 2008, care ar fi putut releva importanța istorică a clădirilor astfel:

Din “Studiul Istoric de fundamentare a planului urbanistic zonal” întocmit de .Y. în baza contractului nr. X/2008 pentru .X. rezultă următoarele:

- importanța istorică a corpului A –valoare memorial simbolistică excepțională
- elementele valorase ale Corpului A: fațada principală către strada x în stil neoromanesc, valoare pentru arhitectură, pentru unele elemente decorative (arcaturi, frize, balcoane, console), intrarea principală în clădire, holul principal, scara. Elementul cel mai valoros este turnul masiv care marchează intrarea principală, sala de adunări de la etajul 5
- elementele cu valoare mare ale corpului C - fațada principală către strada Brezoianu, inspirată din stilul rococo francez, clădirea care imită o mansardă rococo
- Corpurile A și C sunt susceptibile să fie incluse în Lista monumentelor istorice.
- Imobilul păstrează elemente valoroase din punct de vedere economic:
- Putul de alimentare cu apă potabilă 152 m adâncime, care funcționează neîntrerupt din 1936
- Drenul din jurul clădirilor , actualmente colmatat.
- Având în vedere că imobilul cuprinde elemente de valoare susceptibile să fie clasate în Lista Monumentelor Istorice în grupe valorice diferite, atitudinea față de acestea este diferită:
 - în ceea ce privește corpul A- studiul propune conservarea fațadelor și a elementelor interioare valoroase
 - în ceea ce privește corpul C – studiul propune conservarea fațadei.
 - În ceea ce privește construirea în incinta principală exigentă este vederea palatului Universul dinspre Calea Victoriei care nu trebuie să fie afectată de perceperea unor volume neclare, **mai înalte**, situate în zona din spate a parcelei.”

Planul Urbanistic Zonal nu a putut fi modificat, deoarece proiectele depuse de societate la Primăria Municipiului București nu au fost aprobate.

Prin referatul cauzei, organele de inspecție fiscală menționează că .X. a efectuat achiziții asumându-și riscul că proiectele să nu fie aprobate, iar argumentele invocate de societate erau cunoscute la data inițierii costurilor aferente investiției.

Proiectele depuse de societate nu au fost aprobate în ședințele Consiliului General al Primăriei Municipiului București pentru că nu au îndeplinit condițiile legate de regimul de înălțime al construcțiilor, numărul necesar de locuri de parcare și aglomerarea traficului din zonă în funcție de destinația clădirilor precum și desființarea unor clădiri cu importanță istorică deosebită așa cum reiese din răspunsul nr. 2 la Nota explicativă nr. X/2016.

Din răspunsurile formulate de societate în notele explicative, rezultă doar motivele care au dus la abandonarea proiectului, nu rezultă însă **“circumstanțele care nu depind de voința sa” aparute ulterior demarării investiției. Toate argumentele invocate de societate erau cunoscute la momentul inițierii proiectului de investiții, iar riscurile au fost liber asumate.**

Echipa de inspecție fiscală consideră că nu au existat circumstanțe independente de voința persoanei impozabile pentru care aceasta să își păstreze dreptul

de a deduce TVA exercitat conform art. 145 alin. (2) in suma de x lei (cota TVA 19%), aferenta investitiei in suma de x lei, (suma preluata din notele explicative), deoarece toate achizitiile au fost facute pentru proiecte pentru care societatea si-a asumat riscul ca nu pot fi finalizate si utilizate in folosul operatiunilor taxabile.

Rezulta ca nu sunt aplicabile prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV, deoarece nu au existat circumstanțe independente de vointa persoanei impozabile pentru care imobilizarile in curs de executie nu s-au finalizat.

Echipele de inspectie fiscala a stabilit ajustarea TVA aferenta investitiei astfel:

- in luna decembrie 2015, intrucat aceasta este data la care imobilizarile in curs de executie, nefinalizate ca urmare a deciziei de abandonare, au fost scoase din evidenta contabila, conform Referat nr. X/2015.

- baza de calcul a ajustarii este in suma de x lei la care s-a aplicat cota de 19% in vigoare la momentul deducerii TVA.

Realizarea proiectelor de investitii pe care societatea si le-a propus in perioada 2007-2009 necesitau modificarea planului urbanistic zonal. Tocmai prin faptul ca trebuia modificat planul urbanistic zonal, societatea si-a asumat riscul ca acesta sa nu fie aprobat.

Avizele pentru proiectele nerealizate, obtinute de societate, au avut rolul de a informa daca in zona respectiva exista instalatii subterane, retele (.Z.). Au fost AVIZE DE PRINCIPIU pentru figurarea retelelor de utilitati in vederea stabilirii zonelor cu restrictie de construire, fiind valabile doar pentru faza de preordonare in vederea intocmirii planului urbanistic zonal, de eliberare a certificatului de urbanism si nu da dreptul inceperii lucrarilor de construire.

Asa cum se precizeaza si in adresa nr. X/2008 emisa de .Z., raspunsul la adresele inaintate de .X. nu constituie aviz, reprezinta CONSULTARE pe parcursul proiectarii in vederea intocmirii planului urbanistic zonal.

Initial s-a admis deductibilitatea TVA aferenta investitiei in curs, in masura in care acestea urmau sa fie utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile si datorita faptului ca societatea a demonstrat intentia de a realiza operatiuni taxabile, dar la momentul abandonarii investitiei se analizeaza motivele care au condus la acest fapt.

Motivul abandonarii investitiei, in fapt, nu este criza economica, care este independenta de vointa societatii, ci costul unui proiect modificat ulterior in repetate randuri. Proiectele nu s-au realizat din motive cunoscute de societate la momentul initierii costurilor (restrictii ale planului urbanistic zonal).

Din raspunsurile formulate de societate in notele explicative, rezulta doar motivele care au dus la abandonarea proiectului, nu rezulta inasa "circumstantele care nu depind de vointa sa" aparute ulterior demararii investitiei. Toate argumentele

invocate de societate erau cunoscute la momentul initierii proiectului de investitii, iar riscurile au fost liber asumate.

Rezulta ca, in raport de motivatiile dezvoltate prin contestatia formulata, invocarea unor concluzii din jurisprudenta comunitara in materie de TVA, altminteri corecte, **este insuficienta in masura in care contestatoarea nu a prezentat si dovezi** din care sa reiasa ca, desi a abandonat investitia initiala, dreptul de deducere exercitat initial poate fi pastrat datorita circumstantelor ce nu au depins de vointa societatii, desi potrivit art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

**“Art. 269-(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:
(...)
d) dovezile pe care se întemeiază”.**

Urmare sustinerii orale a contestatiei a fost incheiata Minuta inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2016, din care un exemplar a fost inmanat societatii.

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

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 145 si art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 alin. (6) si pct. 53 alin. (1) si alin. (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 49 alin. (1), art. 112, art. 128 alin. (1) si art. 269 alin. (1), lit. d) din Legea nr. 207/2015 peivind Codul de procedura fiscala

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formula de **.X.** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2016, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016, de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 1a Finantelor Publice pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare si stabilita suplimentar in suma de **x lei**.

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