



Ministerul Finanțelor Publice

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Municipiului București



Str. Dimitrie Gerota nr. 13
sector 2, București
Tel : +021 3057086
Fax : +021 3057086
e-mail : mail@mfinante.ro

SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII

DECIZIA nr. 249/2009
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ...

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Serviciul inspectie fiscala persoane juridice ... din cadrul AFP Sector ..., cu adresa nr. ..., inregistrata la DGFP-MB sub nr. ..., asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, ..., prin imputernicit, doamna Y, conform imputernicirii anexata in copie legalizata.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **03.08.2009** si inregistrata la DGFP-MB sub nr. ..., il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector ... si comunicata in data de **02.07.2009**, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma de ... lei, respectiv taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de ... lei.

Decizia de impunere nr. ... contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ... intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. SC X SRL contesta Decizia de impunere nr.... prin care s-au dispus obligatii fiscale suplimentare de plata a TVA solicitata la rambursare conform decontului inregistrat sub nr...., precizand ca Activitatea de inspectie fiscala in mod netemeinic si nelegal a dispus respingerea dreptului de deducere a TVA aferenta facturii seria MAI nr.... pentru suma de ... lei corespunzatoare achizitiei efectuate in locatia Y.

In sustinerea contestatiei, societatea a precizat urmatoarele:

SC X SRL a achizitionat de la SC Z SRL in baza contractului de vanzare-cumparare nr.... si a facturii seria MAI nr..., doua proprietati imobiliare, situate in localitatea Y, str...., formate din fundatie de beton si stalpi de rezistenta cu suprafata construita la sol de 368,64 mp..

Odata cu aceste fundatii, prin contract se transmite si dreptul de concesiune asupra terenurilor aferente.

SC Z SRL a achizitionat imobilele in discutie, respectiv constructiile nefinalizate, de la SC W SRL si SC Q SRL, precum si dreptul de concesiune pentru 99 de ani asupra terenurilor, in vederea finalizarii acestor constructii sub forma unui centru comercial cu parcare aferenta.

In iulie 2008, SC Z SRL a instrainat catre SC X SRL, societate afiliata, proiectele de dezvoltare imobiliara ramase nefinalizate, urmand ca SC X SRL sa continue dezvoltarea acestor proiecte imobiliare.

Societatea precizeaza ca pana la data prezentei contestatii, pentru locatia Y nu a obtinut autorizatia de construire, aceasta urmand a fi obtinuta *“luna viitoare, cel tarziu, iar constructia va incepe imediat.”*

Pentru a dovedi incadrarea operatiunilor care urmeaza a fi desfasurate de societate la locatia Y in categoria operatiunilor taxabile si, implicit, pentru a sustine dreptul de deducere aferent achizitiilor, societatea a prezentat urmatoarele argumente:

- societatea desfasoara activitate ce consta in dezvoltare imobiliara cod CAEN 4110. Dupa edificarea centrelor de afaceri si comert, acestea sunt fie instrainate catre terte persoane, fie administrate de societate si utilizate in comercializarea de bunuri alimentare si nealimentare;

- in tara exista 21 de magazine de tip ..., toate edificate de grupul de firme din care face parte si are deja in lucru proiectele .. si ...;

- faptul ca proiectul Y nu a fost abandonat, ci a fost amanat pentru o perioada de timp si nu s-a inceput inca constructia data fiind conjunctura economica, nu se traduce prin lipsa intentiei de a da proiectului respectiv o destinatie comerciala;

- certificatul de urbanism si avizele deja obtinute pentru locatia Y dovedesc intentia societatii de a desfasura activitati comerciale la aceasta locatie;

- in situatia in care constructiile existente pe teren (fundatiile) se adevaresc ca nu corespund necesitatilor tehnice ale imobilului ce urmeaza a fi edificat si neputand fi inglobate in structura acestuia vor fi demolate, iar societatea va recupera si va valorifica pe calea revanzarii materialele rezultate prin demolare (fier vechi). In acest fel, chiar si

in situatia demolarii fundatiile ca activ individual contribuie la realizarea de operatiuni taxabile;

- o alta posibilitate, daca se decide revanzarea constructiilor impreuna cu dreptul de concesiune asupra terenului, aceasta reprezinta de asemenea operatiune taxabila.

De asemenea, societatea considera ca valoarea luata in calcul de organul fiscal la momentul refuzului dreptului de deducere nu corespunde valorii fundatiilor in discutie, ci valorii intregului contract compus din valoare fundatii plus drept de concesiune transferat, asa cum rezulta din contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr.....

In concluzie, contestatara solicita admiterea in totalitate a contestatiei, anulara partiala a Raportului de inspectie fiscala nr.... in ceea ce priveste obligatiile fiscale suplimentare de plata si anulara in totalitate a Deciziei de impunere nr. ..., emiterea unei decizii de nemodificare a bazei de impunere si corespunzator unei decizii de rambursare a taxei de valoarea adaugata pentru intreaga valoare a taxei solicitata la rambursare.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Persoane Juridice - Administratia Finantelor Publice sector ... au efectuat inspectia fiscala partiala la SC X SRL, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. ... in suma de ... lei aferent trimestrului IV 2008 si nr. ... in suma de ... lei aferent trimestrului I 2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ..., iar in baza acestora a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de ... lei, ceea ce a condus la aprobarea la rambursare a TVA in suma de ... lei si la respingerea la rambursare TVA in suma de ... lei.

III. Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC X SRL este inregistrata la ORC sub nr. ... si are CUI

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata contestata este 14.05.2007-31.03.2009.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au respins corect la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta achizitiei de constructii nefinalizate compuse din teren si fundatii, in conditiile in care societatea nu prezinta dovezi obiective care sa sustina intentia sa declarata de a desfasura operatiuni taxabile.

In fapt, in urma verificarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. ... in suma de ... lei aferent trimestrului IV 2008, organele fiscale din cadrul AFP sector ... au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare

de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., prin care au stabilit o diferenta suplimentara de TVA de ... lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de ... lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de ... lei.

Referitor la suma contestata de SC X SRL (TVA respinsa la rambursare in suma de ... lei), prin raportul de inspectie fiscala nr. ... organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector ... au constatat urmatoarele:

SC X SRL a inregistrat TVA deductibila in suma de ... lei, aferenta achizitiei de constructii nefinalizate situate in intravilanul orasului Y, str. ..., judetul ..., in baza contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr.... si a facturii fiscale seria MAI nr... in valoare totala de ... lei, astfel:

- **fundatie de beton si stalpi de rezistenta** cu suprafata construita la sol de ... mp, inscrise in Cartea funciara nr. ... a localitatii Y, cu nr. top. ..., nr. cadastral ... la Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara ...;

- **fundatie de beton** cu suprafata construita la sol de ... mp, inscrise in Cartea funciara nr... a localitatii Y, cu nr.top ..., nr. cadastral ... la Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara

Prin contract odata cu aceste fundatii se transmite si dreptul de concesiune asupra terenurilor aferente inscrise in cartea funciara nr...., in suprafata de ., respectiv in cartea funciara nr...., in suprafata de ... mp.

Ca urmare, in temeiul constatarilor din raport, organul de inspectie fiscala a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... prin care au respins la deducere TVA in suma de ... lei, potrivit art.145 (2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, pe motiv ca societatea nu a prezentat dovezi obiective care sa sustina intentia la momentul achizitiei de a utiliza constructiile in folosul de operatiuni taxabile.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operatiuni taxabile; [...].

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

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie **livrate** sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in

beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil.** In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie a unui bun pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului achizitionat.

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.**

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul ***luptei impotriva*** fraudei, a evaziunii fiscale si a ***eventualelor abuzuri***. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile, iar dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii este conditionat de efectuarea acestora in scopul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

In speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- in vederea stabilirii destinatiei terenurilor achizitionate, organul de inspectie fiscala a solicitat reprezentantului legal al societatii explicatii si dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente care sa sustina ideea folosirii obiectului achizitiei in scop economic, in vederea desfasurarii de operatiuni taxabile;

- s-au solicitat explicatii cu Nota explicativa intocmita la data de ..., cu privire la scopul achizitionarii proprietatii imobiliare formate din fundatie de beton si stalpi de rezistenta, precum si demersurile efectuate la autoritatile competente pentru obtinerea autorizatiilor necesare, proiecte studii de expertize care sa sustina intentia declarata de societate de a continua dezvoltarea proiectelor imobiliare;

- atat prin contestatia formulata, cat si din raspunsul societatii din nota explicativa societatea precizeaza ca in data de ... societatea a intrat in posesia unui proiect de autorizare in constructii, ce nu a fost prezentat echipei de inspectie fiscala si nici nu a fost anexat in sustinerea contestatiei, precum si faptul ca va obtine autorizatia de constructie **“luna viitoare, cel tarziu, iar constructia va incepe imediat”**. De asemenea, societatea afirma ca nu exclude posibilitatea sau **“situatia teoretica in care constructiile existente pe teren nu corespund necesitatilor tehnice ale imobilului ce se va construi si, neputand fi inglobate in structura acestuia, vor fi demolate”**;

- certificatul de urbanism nr.... din ... a fost solicitat de ultimul proprietar SC W SRL si prin urmare acest lucru demonstreaza intentia acestuia de a realiza un obiectiv pe teren si nu a societatii contestatoare si, oricum, valabilitatea acestui certificat a expirat la data de ..., fara posibilitatea prelungirii.

Din cele ce preced rezulta cu claritate faptul ca SC X SRL nu a intentionat, inca din momentul achizitiei, sa utilizeze cladirile in vederea desfasurarii unor activitati economice care sa dea nastere la operatiuni taxabile din punct al TVA si, prin urmare, aceasta nu putea sa deduca taxa aferenta achizitiilor, nefiind indeplinita conditia stipulata expres de art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Referitor la argumentele invocate de SC X SRL in sustinerea contestatiei se retin urmatoarele:

1. *Natura activitatii autorizate/desfasurate de o societate comerciala **nu este suficienta** pentru a demonstra "intentia de a realiza operatiuni taxabile", asa cum eronat sustine contestatoarea, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei de prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de*

alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...)**". Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii** in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.

2. Dreptul de deducere castigat prin vanzarea constructiilor nefinalizate de fostul proprietar SC W SRL nu are relevanta in ceea ce priveste propria situatie a contestatoarei, cata vreme acest drept l-a castigat prin utilizarea acestor bunuri in folosul unei operatiuni taxabile, demonstrata cu dovezi obiective, respectiv cu insusi actul de vanzare cumparare incheiat intre cele doua parti.

Dimpotriva, pe lantul tranzactiilor succesive cu privire la cele doua constructii nefinalizate (de la SC ... SRL si SC ... SRL catre SC W SRL si de la SC ... SRL catre SC X SRL), **contestatoarea insasi este cea care nu poate demonstra, la momentul controlului, ca aceste constructii nefinalizate vor fi utilizate in folosul unor operatiuni taxabile viitoare, cata vreme recunoaste prin contestatia formulata faptul ca exista posibilitatea ca aceste constructii sa nu fie utilizate, ci demolate** si nu prezinta nicio dovada obiectiva care sa demonstreze contrariul (autorizatie de construire, proiecte tehnice care sa inglobeze constructiile achizitionate, astfel incat acestea sa fie utilizate etc.). Or, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective care sa sustina intentia declarata (si subiectiva) a acestora de a utiliza achizitiile in folosul unor operatiuni taxabile.

3. Invocarea caracteristicilor specifice "unui business de dezvoltare imobiliara", care impun achizitia unor bunuri (in cazul acesta, fundatii de constructii) in scop economic, pentru realizarea afacerii nu este suficienta pentru asigurarea deductibilitatii tuturor achizitiilor realizate.

Astfel, **nu orice decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal**, stiut fiind faptul ca fiscalitatea are (mai ales) si alte ratiuni decat cele ce corespund activitatii economice reale.

Spre exemplu, conform art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, cand un bun de capital (cladire, utilaj, echipament, calculator etc.), achizitionat si folosit evident in scopul realizarii unor operatiuni taxabile, isi inceteaza existenta prin casare in cadrul perioadei de ajustare (20 ani sau 5 ani, dupa caz), legea fiscala obliga persoana impozabila sa-si ajusteze in favoarea statului taxa pe valoarea adaugata dedusa initial, independent de motivele care au determinat conducerea persoanei impozabile respective sa ia masura casarii, chiar daca ea este justificata economic (uzura fizica sau morala a echipamentului, schimbarea profilului de activitate si renuntarea la bunurile care nu mai corespund noului profil etc.).

Ca atare, ***achizitia bunurilor "in scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala a***

fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.

Astfel, chiar si in situatia in care societatea contestatoare ar fi intentionat si ar fi dovedit organelor fiscale ca achizitia imobilelor a fost facuta in scopul realizarii unor operatiuni taxabile (ceea ce nu este cazul in speta), posibilitatea schimbarii ulterioare a destinatiei initiale si incetarea existentei constructiilor prin demolare ar conduce la aplicarea mecanismului de ajustare prevazut de art. 149 din Codul fiscal.

Sustinerea SC X SRL referitoare la faptul ca *valoarea luata in calcul de organul fiscal la momentul refuzului dreptului de deducere nu corespunde valorii fundatiilor in discutie, ci valorii intregului contract compus din valoare fundatii plus drept de concesiune transferat* este neintemeiata si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat:

1. obiectul contractului de vanzare cumparare il constituie constructiile nefinalizate, iar la art. 2.1 se precizeaza ca "pretul de vanzare al constructiilor este in suma de ... ron";

2. conform facturii de achizitie seria MAI nr. ..., obiectul tranzactiei consta in constructii din localitatea Y, cf. contract din ... si este specificata valoarea integrala a acestora, in aceeasi suma de ... ron si TVA aferenta de ... ron;

3. prin contractul de vanzare-cumparare partile n-au convenit in niciun mod cu privire la defalcarea pretului tranzactiei in contravaloarea constructiilor si taxa de concesiune aferenta dreptului de concesiune transferat si nici nu au facut apel la stabilirea pretului pe baza unui raport de expertiza care sa realizeze o astfel de defalcare;

4. dimpotriva, din contractul respectiv rezulta ca suma de ... RON facturata cu TVA aferenta ... RON reprezinta pretul de vanzare al constructiilor nefinalizate, astfel cum sunt descrise la art. 1.1 din contract, si anume: fundatie de beton si stalpi de rezistenta, cu suprafata construita la sol de ... mp (CF nr. ...) si fundatie de beton cu suprafata construita la sol de ... mp (CF nr. ...);

5. potrivit jurisprudentei comunitare constante in materie este obligatia persoanei impozabile sa prezinte dovezi obiective care sa demonstreze dreptul sau la deductibilitatea taxei, inclusiv in ceea ce priveste stabilirea pretului tranzactiilor aferente achizitiilor si legatura lor indisolubila cu desfasurarea de operatiuni taxabile, ceea ce nu este cazul in speta.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si ca S.C. X S.R.L. nu a prezentat dovezi obiective care sa sustina intentia sa de a utiliza constructiile existente in scopul realizarii de operatiuni taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta constructiilor nefinalizate achizitionate de la SC W SRL, contestatia societatii contestatoare urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.



Ministerul Finanțelor Publice

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Municipiului București



Str. Dimitrie Gerota nr. 13
sector 2, București
Tel : +021 3057086
Fax : +021 3057086
e-mail : mail@mfinante.ro

SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII

DECIZIA nr. 249/2009
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ...

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Serviciul inspectie fiscala persoane juridice ... din cadrul AFP Sector ..., cu adresa nr. ..., inregistrata la DGFP-MB sub nr. ..., asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, ..., prin imputernicit, doamna Y, conform imputernicirii anexata in copie legalizata.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **03.08.2009** si inregistrata la DGFP-MB sub nr. ..., il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector ... si comunicata in data de **02.07.2009**, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma de ... lei, respectiv taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de ... lei.

Decizia de impunere nr. ... contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ... intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. SC X SRL contesta Decizia de impunere nr.... prin care s-au dispus obligatii fiscale suplimentare de plata a TVA solicitata la rambursare conform decontului inregistrat sub nr...., precizand ca Activitatea de inspectie fiscala in mod netemeinic si nelegal a dispus respingerea dreptului de deducere a TVA aferenta facturii seria MAI nr.... pentru suma de ... lei corespunzatoare achizitiei efectuate in locatia Y.

In sustinerea contestatiei, societatea a precizat urmatoarele:

SC X SRL a achizitionat de la SC Z SRL in baza contractului de vanzare-cumparare nr.... si a facturii seria MAI nr..., doua proprietati imobiliare, situate in localitatea Y, str...., formate din fundatie de beton si stalpi de rezistenta cu suprafata construita la sol de 368,64 mp..

Odata cu aceste fundatii, prin contract se transmite si dreptul de concesiune asupra terenurilor aferente.

SC Z SRL a achizitionat imobilele in discutie, respectiv constructiile nefinalizate, de la SC W SRL si SC Q SRL, precum si dreptul de concesiune pentru 99 de ani asupra terenurilor, in vederea finalizarii acestor constructii sub forma unui centru comercial cu parcare aferenta.

In iulie 2008, SC Z SRL a instrainat catre SC X SRL, societate afiliata, proiectele de dezvoltare imobiliara ramase nefinalizate, urmand ca SC X SRL sa continue dezvoltarea acestor proiecte imobiliare.

Societatea precizeaza ca pana la data prezentei contestatii, pentru locatia Y nu a obtinut autorizatia de construire, aceasta urmand a fi obtinuta *“luna viitoare, cel tarziu, iar constructia va incepe imediat.”*

Pentru a dovedi incadrarea operatiunilor care urmeaza a fi desfasurate de societate la locatia Y in categoria operatiunilor taxabile si, implicit, pentru a sustine dreptul de deducere aferent achizitiilor, societatea a prezentat urmatoarele argumente:

- societatea desfasoara activitate ce consta in dezvoltare imobiliara cod CAEN 4110. Dupa edificarea centrelor de afaceri si comert, acestea sunt fie instrainate catre terte persoane, fie administrate de societate si utilizate in comercializarea de bunuri alimentare si nealimentare;

- in tara exista 21 de magazine de tip ..., toate edificate de grupul de firme din care face parte si are deja in lucru proiectele .. si ...;

- faptul ca proiectul Y nu a fost abandonat, ci a fost amanat pentru o perioada de timp si nu s-a inceput inca constructia data fiind conjunctura economica, nu se traduce prin lipsa intentiei de a da proiectului respectiv o destinatie comerciala;

- certificatul de urbanism si avizele deja obtinute pentru locatia Y dovedesc intentia societatii de a desfasura activitati comerciale la aceasta locatie;

- in situatia in care constructiile existente pe teren (fundatiile) se adeveresc ca nu corespund necesitatilor tehnice ale imobilului ce urmeaza a fi edificat si neputand fi inglobate in structura acestuia vor fi demolate, iar societatea va recupera si va valorifica pe calea revanzarii materialele rezultate prin demolare (fier vechi). In acest fel, chiar si

in situatia demolarii fundatiile ca activ individual contribuie la realizarea de operatiuni taxabile;

- o alta posibilitate, daca se decide revanzarea constructiilor impreuna cu dreptul de concesiune asupra terenului, aceasta reprezinta de asemenea operatiune taxabila.

De asemenea, societatea considera ca valoarea luata in calcul de organul fiscal la momentul refuzului dreptului de deducere nu corespunde valorii fundatiilor in discutie, ci valorii intregului contract compus din valoare fundatii plus drept de concesiune transferat, asa cum rezulta din contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr.....

In concluzie, contestatara solicita admiterea in totalitate a contestatiei, anulara partiala a Raportului de inspectie fiscala nr.... in ceea ce priveste obligatiile fiscale suplimentare de plata si anulara in totalitate a Deciziei de impunere nr. ..., emiterea unei decizii de nemodificare a bazei de impunere si corespunzator unei decizii de rambursare a taxei de valoarea adaugata pentru intreaga valoare a taxei solicitata la rambursare.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Persoane Juridice - Administratia Finantelor Publice sector ... au efectuat inspectia fiscala partiala la SC X SRL, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. ... in suma de ... lei aferent trimestrului IV 2008 si nr. ... in suma de ... lei aferent trimestrului I 2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ..., iar in baza acestora a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de ... lei, ceea ce a condus la aprobarea la rambursare a TVA in suma de ... lei si la respingerea la rambursare TVA in suma de ... lei.

III. Fata de constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC X SRL este inregistrata la ORC sub nr. ... si are CUI

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata contestata este 14.05.2007-31.03.2009.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au respins corect la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta achizitiei de constructii nefinalizate compuse din teren si fundatii, in conditiile in care societatea nu prezinta dovezi obiective care sa sustina intentia sa declarata de a desfasura operatiuni taxabile.

In fapt, in urma verificarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. ... in suma de ... lei aferent trimestrului IV 2008, organele fiscale din cadrul AFP sector ... au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare

de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., prin care au stabilit o diferenta suplimentara de TVA de ... lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de ... lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de ... lei.

Referitor la suma contestata de SC X SRL (TVA respinsa la rambursare in suma de ... lei), prin raportul de inspectie fiscala nr. ... organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector ... au constatat urmatoarele:

SC X SRL a inregistrat TVA deductibila in suma de ... lei, aferenta achizitiei de constructii nefinalizate situate in intravilanul orasului Y, str. ..., judetul ..., in baza contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr.... si a facturii fiscale seria MAI nr... in valoare totala de ... lei, astfel:

- **fundatie de beton si stalpi de rezistenta** cu suprafata construita la sol de ... mp, inscrise in Cartea funciara nr. ... a localitatii Y, cu nr. top. ..., nr. cadastral ... la Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara ...;

- **fundatie de beton** cu suprafata construita la sol de ... mp, inscrisa in Cartea funciara nr... a localitatii Y, cu nr.top ..., nr. cadastral ... la Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara

Prin contract odata cu aceste fundatii se transmite si dreptul de concesiune asupra terenurilor aferente inscrise in cartea funciara nr...., in suprafata de ., respectiv in cartea funciara nr...., in suprafata de ... mp.

Ca urmare, in temeiul constatarilor din raport, organul de inspectie fiscala a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... prin care au respins la deducere TVA in suma de ... lei, potrivit art.145 (2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, pe motiv ca societatea nu a prezentat dovezi obiective care sa sustina intentia la momentul achizitiei de a utiliza constructiile in folosul de operatiuni taxabile.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operatiuni taxabile; [...].

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

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie **livrate** sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in

beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil.** In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie a unui bun pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului achizitionat.

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.**

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul ***luptei impotriva*** fraudei, a evaziunii fiscale si a ***eventualelor abuzuri***. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile, iar dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii este conditionat de efectuarea acestora in scopul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

In speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- in vederea stabilirii destinatiei terenurilor achizitionate, organul de inspectie fiscala a solicitat reprezentantului legal al societatii explicatii si dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente care sa sustina ideea folosirii obiectului achizitiei in scop economic, in vederea desfasurarii de operatiuni taxabile;

- s-au solicitat explicatii cu Nota explicativa intocmita la data de ..., cu privire la scopul achizitionarii proprietatii imobiliare formate din fundatie de beton si stalpi de rezistenta, precum si demersurile efectuate la autoritatile competente pentru obtinerea autorizatiilor necesare, proiecte studii de expertize care sa sustina intentia declarata de societate de a continua dezvoltarea proiectelor imobiliare;

- atat prin contestatia formulata, cat si din raspunsul societatii din nota explicativa societatea precizeaza ca in data de ... societatea a intrat in posesia unui proiect de autorizare in constructii, ce nu a fost prezentat echipei de inspectie fiscala si nici nu a fost anexat in sustinerea contestatiei, precum si faptul ca va obtine autorizatia de constructie **“luna viitoare, cel tarziu, iar constructia va incepe imediat”**. De asemenea, societatea afirma ca nu exclude posibilitatea sau **“situatia teoretica in care constructiile existente pe teren nu corespund necesitatilor tehnice ale imobilului ce se va construi si, neputand fi inglobate in structura acestuia, vor fi demolate”**;

- certificatul de urbanism nr.... din ... a fost solicitat de ultimul proprietar SC W SRL si prin urmare acest lucru demonstreaza intentia acestuia de a realiza un obiectiv pe teren si nu a societatii contestatoare si, oricum, valabilitatea acestui certificat a expirat la data de ..., fara posibilitatea prelungirii.

Din cele ce preced rezulta cu claritate faptul ca SC X SRL nu a intentionat, inca din momentul achizitiei, sa utilizeze cladirile in vederea desfasurarii unor activitati economice care sa dea nastere la operatiuni taxabile din punct al TVA si, prin urmare, aceasta nu putea sa deduca taxa aferenta achizitiilor, nefiind indeplinita conditia stipulata expres de art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Referitor la argumentele invocate de SC X SRL in sustinerea contestatiei se retin urmatoarele:

1. *Natura activitatii autorizate/desfasurate de o societate comerciala **nu este suficienta** pentru a demonstra "intentia de a realiza operatiuni taxabile", asa cum eronat sustine contestatoarea, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei de prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de*

alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...)**". Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii** in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.

2. Dreptul de deducere castigat prin vanzarea constructiilor nefinalizate de fostul proprietar SC W SRL nu are relevanta in ceea ce priveste propria situatie a contestatoarei, cata vreme acest drept l-a castigat prin utilizarea acestor bunuri in folosul unei operatiuni taxabile, demonstrata cu dovezi obiective, respectiv cu insusi actul de vanzare cumparare incheiat intre cele doua parti.

Dimpotriva, pe lantul tranzactiilor succesive cu privire la cele doua constructii nefinalizate (de la SC ... SRL si SC ... SRL catre SC W SRL si de la SC ... SRL catre SC X SRL), **contestatoarea insasi este cea care nu poate demonstra, la momentul controlului, ca aceste constructii nefinalizate vor fi utilizate in folosul unor operatiuni taxabile viitoare, cata vreme recunoaste prin contestatia formulata faptul ca exista posibilitatea ca aceste constructii sa nu fie utilizate, ci demolate** si nu prezinta nicio dovada obiectiva care sa demonstreze contrariul (autorizatie de construire, proiecte tehnice care sa inglobeze constructiile achizitionate, astfel incat acestea sa fie utilizate etc.). Or, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective care sa sustina intentia declarata (si subiectiva) a acestora de a utiliza achizitiile in folosul unor operatiuni taxabile.

3. Invocarea caracteristicilor specifice "unui business de dezvoltare imobiliara", care impun achizitia unor bunuri (in cazul acesta, fundatii de constructii) in scop economic, pentru realizarea afacerii nu este suficienta pentru asigurarea deductibilitatii tuturor achizitiilor realizate.

Astfel, **nu orice decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal**, stiut fiind faptul ca fiscalitatea are (mai ales) si alte ratiuni decat cele ce corespund activitatii economice reale.

Spre exemplu, conform art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, cand un bun de capital (cladire, utilaj, echipament, calculator etc.), achizitionat si folosit evident in scopul realizarii unor operatiuni taxabile, isi inceteaza existenta prin casare in cadrul perioadei de ajustare (20 ani sau 5 ani, dupa caz), legea fiscala obliga persoana impozabila sa-si ajusteze in favoarea statului taxa pe valoarea adaugata dedusa initial, independent de motivele care au determinat conducerea persoanei impozabile respective sa ia masura casarii, chiar daca ea este justificata economic (uzura fizica sau morala a echipamentului, schimbarea profilului de activitate si renuntarea la bunurile care nu mai corespund noului profil etc.).

Ca atare, ***achizitia bunurilor "in scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala a***

fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.

Astfel, chiar si in situatia in care societatea contestatoare ar fi intentionat si ar fi dovedit organelor fiscale ca achizitia imobilelor a fost facuta in scopul realizarii unor operatiuni taxabile (ceea ce nu este cazul in speta), posibilitatea schimbarii ulterioare a destinatiei initiale si incetarea existentei constructiilor prin demolare ar conduce la aplicarea mecanismului de ajustare prevazut de art. 149 din Codul fiscal.

Sustinerea SC X SRL referitoare la faptul ca *valoarea luata in calcul de organul fiscal la momentul refuzului dreptului de deducere nu corespunde valorii fundatiilor in discutie, ci valorii intregului contract compus din valoare fundatii plus drept de concesiune transferat* este neintemeiata si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat:

1. obiectul contractului de vanzare cumparare il constituie constructiile nefinalizate, iar la art. 2.1 se precizeaza ca "pretul de vanzare al constructiilor este in suma de ... ron";

2. conform facturii de achizitie seria MAI nr. ..., obiectul tranzactiei consta in constructii din localitatea Y, cf. contract din ... si este specificata valoarea integrala a acestora, in aceeasi suma de ... ron si TVA aferenta de ... ron;

3. prin contractul de vanzare-cumparare partile n-au convenit in niciun mod cu privire la defalcarea pretului tranzactiei in contravaloarea constructiilor si taxa de concesiune aferenta dreptului de concesiune transferat si nici nu au facut apel la stabilirea pretului pe baza unui raport de expertiza care sa realizeze o astfel de defalcare;

4. dimpotriva, din contractul respectiv rezulta ca suma de ... RON facturata cu TVA aferenta ... RON reprezinta pretul de vanzare al constructiilor nefinalizate, astfel cum sunt descrise la art. 1.1 din contract, si anume: fundatie de beton si stalpi de rezistenta, cu suprafata construita la sol de ... mp (CF nr. ...) si fundatie de beton cu suprafata construita la sol de ... mp (CF nr. ...);

5. potrivit jurisprudentei comunitare constante in materie este obligatia persoanei impozabile sa prezinte dovezi obiective care sa demonstreze dreptul sau la deductibilitatea taxei, inclusiv in ceea ce priveste stabilirea pretului tranzactiilor aferente achizitiilor si legatura lor indisolubila cu desfasurarea de operatiuni taxabile, ceea ce nu este cazul in speta.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si ca S.C. X S.R.L. nu a prezentat dovezi obiective care sa sustina intentia sa de a utiliza constructiile existente in scopul realizarii de operatiuni taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta constructiilor nefinalizate achizitionate de la SC W SRL, contestatia societatii contestatoare urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.