



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice – București  
Serviciul soluționare contestații 1**

Număr de înregistrare operator de date cu  
caracter personal ANSPDCP: 20494



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - București

Str. Prof. Dr. Dimitrie Gerota  
nr. 13, Sector 2, București  
Tel : 021 307.57.64,  
Fax : 021 305.74.44  
relatii publice.mb@mfinante.ro

**DECIZIA nr.        /**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. .X. S.R.L.,**  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice cu adresa nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L., CUI x**, cu domiciliul fiscal în str. x, București, reprezentată legal de dnul x, în calitate de reprezentant al administratorului SC x SRL.

Obiectul contestației înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. x îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, comunicate sub semnătură în data de 21.12.2016, prin care organele fiscale din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina societății TVA suplimentar în sumă de **x lei**.

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **21.12.2016**, remis sub semnătură domnului x, așa cum reiese din adresa nr.x existentă la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice la data de **20.01.2017**, astfel cum rezultă din ștampila registraturii Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice aplicată pe contestație.

Constatand că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 269, art. 270, art. 272 alin. (2) și art 276 din Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X.S.R.L.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice București au efectuat inspecția fiscală parțială la **S.C. .X.S.R.L.** pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.07.2012-30.06.2016. Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. x, 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. x prin care s-a stabilit o **diferență suplimentară de TVA în suma de x lei**, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA în suma de x lei și la stabilirea de TVA de plată în sumă de x lei, astfel:

- TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei aferentă investițiilor în curs și nefinalizate pentru proiectul din x București pe considerentul că abandonul investiției a avut la bază motive cunoscute de societate la momentul inițierii costurilor;
- TVA colectată suplimentar în sumă de x lei aferentă proiectului din x, pentru care organele fiscale au considerat că societatea ar fi trebuit să refactureze toate costurile aferente proiectului către x, întrucât proiectul a fost realizat conform cerințelor tehnice specifice x iar posibilitatea înlocuirii chiriei, în condițiile în care x a renunțat la acest proiect și a ales altă locație pentru relocare, ar fi extrem de dificilă.

II. Prin contestația formulată, **S.C. .X. S.R.L.** solicită anularea în totalitate a deciziei de impunere pentru următoarele considerente:

**Referitor la achizițiile aferente proiectului din x pentru care TVA în sumă de x lei a fost considerată nedeductibilă**, societatea susține că a efectuat analiza din punct de vedere economic a oportunității efectuării costurilor suplimentare pentru finalizarea proiectului, însă decizia a fost de a suspenda proiectul, pe fondul incertitudinilor generate de criza imobiliară. Ulterior, societatea a reanalizat oportunitatea reluării proiectului imobiliar însă s-a aflat în imposibilitatea fructificării rezultatelor acestor servicii, din motive care nu au depins de voința sa, drept pentru care a decis sistarea proiectului.

În susținerea cauzei societatea invocă și jurisprudența în materie: Cauza 37/95 Ghent Coal Terminal și Cauza 110/94 Inzo, conform cărora dreptul de deducere rămâne dobândit în condițiile în care abandonul investiției intervine ca urmare a unor motive obiective care nu țin de voința societății.

**Referitor la achizițiile aferente proiectului din x pentru care a fost colectat TVA suplimentară în sumă de x lei**, societatea susține că toate achizițiile realizate de x în scopul construcției/amenajării locației din x reprezintă achiziții în nume și pe cont propriu în scopul realizării de operațiuni taxabile (închirierea în regim de taxare). Mai mult, societatea consideră că atâta timp cât nu se întrunesc premisele unei operațiuni de refacturare, respectiv voința părților cu privire la acest aspect, este în

afara competenței organului fiscal să stabilească aceasta posibilitate de recuperare a costurilor.

În plus, în timpul controlului, societatea a obținut o scrisoare de opinie de la x prin care se confirmă că locația din x nu mai poate fi folosită pentru destinația avută în vedere inițial de x, soluția consultantului fiind de dezvoltare pe acest teren a unor facilități de logistică. Așadar, această concluzie vine să confirme, în plus, cauzele obiective care au dus la decizia de casare a costurilor cu investiția angajată de x în locația x.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele:

### **3.1 Referitor la TVA în sumă de x lei neacceptată la deducere, aferentă investițiilor nefinalizate și abandonate pentru proiectul din x București**

***Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea dreptului de deducere a TVA pentru achiziții de servicii neutilizate în vederea realizării unui proiect imobiliar abandonat, în condițiile în care persoana impozabilă nu a adus dovezi care să probeze că abandonul investiției s-a datorat unor motive obiective ce nu țin de voința sa.***

**În fapt**, prin raportul de inspecție fiscală nr. x organele fiscale au constatat că SC .X. SRL și-a dedus TVA în sumă de x lei aferentă serviciilor de proiectare/avize/autorizații aferente unei propuneri de PUZ de proiect imobiliar pentru care autoritățile locale au cerut extinderea la nivelul unui plan director pentru întreaga zonă x.

Din răspunsul formulat la nota explicativă nr. x, solicitată de organele de inspecție fiscală societății, rezultă că demersurile efectuate de .X.pentru realizarea acestui proiect au fost:

- în 19.11.2007 a fost semnat cu x SRL contractul de proiectare nr. x pentru PUZ;
- în 10.12.2007 a fost depusă la x documentația pentru aviz urbanism pentru PUZ. În aceeași perioadă a fost depusă la x cererea pentru certificatul de urbanism pentru “construire x și demolare”;
- în ședința din 06.02.2008 Comisia de Urbanism și Amenajarea Teritoriului a Primăriei București a discutat documentația PUZ x și a concluzionat că pentru zona în discuție trebuie elaborat și aprobat un plan director pentru întreaga zonă, respingând astfel documentația PUZ pentru zona x;
- în luna februarie 2008 Primăria sector 6 a emis certificatul de urbanism nr. x pentru autorizație de construire;

Societatea consideră că elaborarea unui plan director pentru întreaga zonă, așa cum a solicitat Comisia de Urbanism și Amenajarea Teritoriului a primăriei București, este un demers foarte amplu, iar în contextul crizei economico-financiare din acea perioadă, demersul nu a putut fi realizat, x fiind nevoită să suspende proiectul.

Organele de inspecție fiscală consideră că proiectele depuse de societate în vederea dezvoltării proiectului imobiliar din x nu ar fi fost aprobate în ședințele Condiliului General al Primăriei pentru că nu ar fi îndeplinit condițiile legale, drept pentru care au concluzionat că abandonul investiției nu ar fi fost criza din domeniul imobiliar ci restricții ale planului urbanistic zonal, cunoscute de societate la momentul inițierii costurilor.

Urmare susținerii orale a contestației a fost încheiată Minuta înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_DGR x, din care un exemplar a fost înmanat societății.

**În drept**, potrivit art. 145 și art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

**"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; [...].**

**"Art. 148. – În condițiile 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 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare se reține că:

**"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 zeewaterontzitting (INZO) împotriva Statului Belgian”.*

Având în vedere ca 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 **dă 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 obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, persoana impozabilă ce acționează ca atare are dreptul să deducă TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării unui proces investițional, și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, **din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa**, persoana impozabilă nu sa folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În speță, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea dreptului de deducere exercitat inițial de S.C. .X. S.R.L. pentru serviciile destinate unui proiect imobiliar pe motiv ca aceasta a abandonat investiția.

**Organele de inspectie fiscală nu au pus în discutie dreptul de deducere exercitat initial prin prisma intenției reclamate** – realizarea unui proiect imobiliar – **ci faptul că această intenție a fost ulterior schimbată**, serviciile nemaifiind utilizate în scopul inițial declarat prin renunțarea la proiect.

Astfel, constatarea organelor de inspectie, cu consecința fiscală pentru societate, este schimbarea intenției initiale prin abandonarea proiectului imobiliar, iar temeiul de drept îl reprezintă art. 148 din Codul fiscal prin ajustarea dreptului de deducere.

Dimpotriva, în raport de dispozițiile legale antecitate și jurisprudența comunitară în materie de TVA, pentru păstrarea dreptului de deducere exercitat initial, **societatea contestată trebuia să probeze că abandonarea proiectului de investiție s-a datorat unor motive obiective, care nu depind de voința sa.**

Asa cum rezultă și din raportul de inspectie fiscală, organele de inspectie fiscală au considerat că societatea nu poate să demonstreze care sunt motivele independente de voința ei, deoarece la momentul inițierii costurilor în vederea dezvoltării proiectului de investiții, PUZ-ul era deja aprobat iar societatea trebuia să se încadreze în limitele impuse de acesta.

Astfel, certificatul de urbanism nr. x din data de 07.02.2008 emis de x, la solicitarea x prin .X. SRL pentru terenul și construcțiile situate în x, la punctul 3 REGIMUL TEHNIC certifică:

*„Autorizarea desființării clădirilor existente [...]*

*Autorizarea realizării unor construcții noi pentru birouri se va face în baza Legii nr.50/1991 și a unei documentații de urbanism PUZ în următoarele condiții:*

- amplasament: conform PUZ aprobat*
- regim înălțime: conform PUZ aprobat*
- POT max., CUT max: conform PUZ aprobat [...]*
- circulații interioare și spații platate: conform PUZ aprobat”*

Obținerea autorizației de construire presupune eliberarea, în prealabil a unui certificat de urbanism. Conform Legii 350/2001 pentru amenajarea teritoriului și urbanismul se rețin următoarele:

*“Art. 29. - (1) Certificatul de urbanism este actul de informare cu caracter obligatoriu prin care autoritatea administrației publice județene sau locale face cunoscute regimul juridic, economic și tehnic al imobilelor și condițiile necesare în vederea realizării unor investiții, tranzacții imobiliare ori a altor operațiuni imobiliare, potrivit legii.”*

*“Art. 32. - (1) În cazul în care prin documentația înaintată se solicită o derogare de la prevederile documentațiilor de urbanism aprobate pentru zona respectivă, prin certificatul de urbanism se poate solicita elaborarea unei alte documentații de*

urbanism prin care să se justifice și să se demonstreze posibilitatea intervenției urbanistice solicitate. După aprobarea noii documentații de urbanism - Plan urbanistic zonal sau Plan urbanistic de detaliu - se poate întocmi documentația tehnică în vederea obținerii autorizației de construire.”

În ședințele Comisiei tehnice de urbanism și amenajarea teritoriului s-a discutat tocmai modificarea PUZ din x, proiectant x astfel:

- în ședința din 06.02.2008 s-a discutat faptul că proiectul-pilot propus -“x” cu o înălțime de 200 m care urmărește dezvoltarea zonei centrale a întregii arii x ridică o serie de probleme legate de pachetul de linii ferate; urmărirea altor PUZ-uri existente în zonă; dezvoltarea unei arii care să se întindă până la x. Rezoluția primei ședințe a fost să se revină cu un plan care să privească întreaga zonă, de referință cu un plan director;

- în ședința din data de 06.03.2008 s-a revenit cu precizarea că zona x nu va suferi o conversie importantă în următorii ani. Mai mult, acum au apărut proprietari, cu care Primăria trebuie să dezvolte un parteneriat.

În cadrul ședinței au fost exprimate mai multe păreri printre care aceea că veriga lipsă a aderenței acestui proiect la oraș este “traducerea” lui pentru moment, lipsește o clară definiție a procentelor din PUZ, a așezării pe teren a clădirilor și a corelării acestora într-o expresie coerentă. Au fost dezbătute probleme legate de vecinătatea terenului pe care urmează să se realizeze proiectul cu zona Căilor Ferate. Rezoluția acestei ședințe a fost că va urma întâlnirea dintre Ministerul Dezvoltării, Primărie și CFR. Se vor da, mai apoi, restricțiile deblocării viitoarei dezvoltări.

Proiectul depus de societate nu a fost aprobat în ședințele Consiliului General al Primăriei Municipiului București pentru că nu a îndeplinit condițiile impuse de PUZ, care ar fi trebuit modificat ținând cont de o arie mai extinsă. Drept urmare, solicitarea unui PUZ de către autoritățile locale în cadrul obținerii autorizației de construire s-a făcut tocmai ca urmare a faptului că proiectul prezentat de societate nu respecta PUZ-ul aprobat conform certificatului de urbanism.

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

În plus, contestatoarea **nu a prezentat nicio dovadă** din care să rezulte că investiția nu ar aduce beneficiile inițiale estimate, respectiv documente întocmite de profesioniști ori de către managementul societății din care să rezulte evaluarea investiției la momentul inițial și la momentul luării deciziei de abandonare a investiției (rapoarte de evaluare, devize de proiect, procese verbale ale ședințelor și întâlnirilor membrilor de conducere etc.), astfel încât să demonstreze că abandonarea investiției este datorată unor circumstanțe dincolo de voința sa.

Simpla afirmație a societății, în sensul că abandonarea investiției s-a datorat crizei economice nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care această afirmație nu este însoțită și de acte doveditoare. Aceasta, cu atât mai mult cu cât din notele explicative reiese faptul că “societatea a analizat din punct de vedere economic oportunitatea ocazională respectivului cost adițional celor estimate pentru respectivul proiect imobiliar”, ceea ce implică, în mod logic, faptul că decidenții societății au luat deciziile pe bază de elemente concrete, evaluabile, nu pe simple percepții.

De asemenea, se reține și faptul că, în plan real, fiecare afacere a fost afectată în mod diferit, dovada fiind că nu toate afacerile imobiliare au fost sistate în această perioadă, astfel că existența crizei economice nu reprezintă o prezumție absolută a imposibilității derulării oricărui proiect imobiliar și, implicit, a circumstanțelor ce nu depind de voința persoanei impozabile.

Rezulta că, în raport de motivațiile dezvoltate prin contestația formulată, invocarea unor concluzii din jurisprudența comunitară în materie de TVA, altminteri corecte, **este insuficientă în măsura în care contestatoarea nu a prezentat și dovezi** din care să reiasă că, deși a abandonat investiția inițială, dreptul de deducere exercitat inițial poate fi păstrat datorită circumstanțelor ce nu au depins de voința societății, potrivit art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art. 269-(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*(...)*

**d) dovezile pe care se întemeiază”.**

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) în suma de x lei ( cota TVA 19%), aferentă investiției în sumă de x lei, deoarece toate achizițiile au fost făcute pentru un proiect pentru care societatea și-a asumat riscul că nu poate fi finalizat și utilizat în folosul operațiunilor taxabile.

Rezultă că 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 voința persoanei impozabile pentru care imobilizarile în curs de execuție nu s-au finalizat.

Totodată, invocarea societății cu privire la reanalizarea oportunității reluării proiectului în baza expertizei de fezabilitate realizată de x nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea a decis trecerea pe costuri a investiției în decembrie 2015 iar studiile de fezabilitate depuse la dosarul cauzei sunt din 2016. Drept urmare, cazul INZO nu se regăsește în cazul în speță întrucât decizia de abandon nu a survenit ca urmare realizării studiului de fezabilitate ci anterior realizării acestuia.



Prin urmare, în raport de cele anterior reținute, contestația societății urmează a fi respinsă ca nedovedită cu documente din care sa reiasă că îndeplinește cerințele legale și jurisprudentiale în materia păstrării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă proiectului imobiliar abandonat.

### **3.2 Referitor la achizițiile aferente imobilelor din x pentru care a fost colectat TVA suplimentară în sumă de x lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă organele de control au procedat în mod corect la colectarea TVA aferenta lucrărilor de execuție pentru proiectul din Dragomirești Vale, în condițiile în care lucrările respective au fost destinate utilizării în folosul societății cumpărătoare iar aceasta a renunțat în final la acest proiect imobiliar.***

**În fapt**, .X.a încheiat cu x SA contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. x prin care a achiziționat imobilul situat în București, x, compus în întregul său din terenul în suprafață de 25.712 mp, împreună cu construcțiile edificate pe acesta. Până la data eliberării imobilelor ce fac obiectul contractului, .X. se angajează să reloce activitatea x în spațiul (teren și construcție) de producție, montaj, service și administrație, utilitățile în funcțiune, ce urma să fie edificat de cumpărătoare și pus la dispoziția x SA în următoarele condiții:

- punerea la dispoziția x SA a terenului și clădirilor în care acesta urmează a se reloca prin închirierea acestora de la cumpărătoare la vânzătoare, pentru o durată de cel puțin 10 ani cu o chirie de cel mult 1,5 euro/mp/lună pentru teren și cel mult 5,5 euro/mp/lună/clădiri, pe baza proiectului ce urmează a fi negociat de părți, pe amplasamentul, teren în suprafață de 13,346 mp înscris în Cartea Funciară nr.x a x, teren aflat în proprietatea .X. SRL.

În condițiile în care x înregistra scăderi drastice ale vânzărilor de ascensoare, necesitatea unui spațiu pentru desfășurarea activității sale la nivelul celui din Dragomirești Vale nu se mai justifica iar în aceste condiții x nu mai putea constitui un chirieș atractiv, drept pentru care, în data de 26.05.2016 Adunarea generală a asociaților .X. SRL a aprobat recunoașterea sumei de x lei înregistrată în contul 231 "Investiții în curs" și aferentă proiectului "relocare x" ca și cheltuielă nedeductibilă.

Organele de inspecție fiscală au considerat că .X. trebuia să refactureze cheltuielile aferente proiectului imobiliar din x către x care a renunțat la relocarea activității și a determinat x renunțarea la proiectul imobiliar din x.

Societatea consideră încadrarea organelor fiscale de refacturare a costurilor către x fundamental eronată, pe motiv că:

- toate achizițiile realizate de x în scopul construcției/amenajării locației din x reprezintă achiziții în nume și pe cont propriu în scopul realizării de operațiuni taxabile (închirierea în regim de taxare);

- atâta timp cât nu se întrunesc premisele unei operațiuni de refacturare, respectiv voința părților cu privire la acest aspect, este în afara competenței organului fiscal să stabilească operațiunea de refacturare a costurilor;
- societatea a obținut o scrisoare de opinie de la x prin care se confirmă că locația din x nu mai poate fi folosită pentru destinația avută în vedere inițial de x, soluția consultantului fiind de dezvoltare pe acest teren a unor facilități de logistică. Așadar, această concluzie vine să confirme, în plus, cauzele obiective care au dus la decizia de casare a costurilor cu investiția angajată de x în locația x.

**În drept,** sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

**“ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

*(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”*

Din prevederile legale antecitate, se reține faptul că organele fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

**“ART. 129 Prestarea de servicii**

*(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la [art. 128](#).*

*(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”*

**“Norme metodologice**

*Pct.19 (4) În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refacturează cheltuieli nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Prin contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. x, .X.cumpără de la x imobilul situat în x. În schimb, .X. se angajează să reloce activitatea x în spațiul (teren și construcție) de producție, montaj, service și administrație, ce urma să fie edificat de cumpărătoare și pus la dispoziția x în următoarele condiții:

- punerea la dispoziția x SA a terenului și clădirilor în care aceasta urmează a se reloca, prin închirierea acestora de la cumpărătoare la vânzătoare, pentru o durată de cel puțin 10 ani cu o chirie de cel mult 1,5 euro/mp/lună pentru teren și cel mult 5,5 euro/mp/lună/clădiri, pe baza proiectului ce urmează a fi negociat de părți, pe amplasamentul, teren în suprafață de 13,346 mp înscris în Cartea Funciară nr.1828 a x, teren aflat în proprietatea .X. SRL;
- planul de amplasare al clădirilor ce urmează a fi edificate de cumpărătoare și închiriate vânzătoarei va fi stabilit de părți pe baza unei promisiuni de închiriere ce urmează a se încheia cel târziu până la data de 01.03.2008;
- relocarea x SA pe noul spațiu identificat mai sus și eliberarea imobilelor ce fac obiectul prezentului contract de vânzare – cumpărare se va face cel târziu până la data de 31.12.2009.

Prin actul adițional nr.x la contractul de vânzare cumpărare nr. x părțile convin prelungirea termenului de relocare a activității IFMA SA precum și eliberarea imobilului ce face obiectul contractului de vânzare cumpărare până cel târziu la data de 01.01.2011.

Prin actul adițional nr.x la contractul de vânzare cumpărare nr. x, având în vedere Hotărârea Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor SC x SA, părțile acceptă relocarea activității x în x ca fiind oferta cea mai avantajoasă atât din punct de vedere economico financiar cât și al realizării condițiilor care trebuie îndeplinite pentru ca activitatea x SA să se desfășoare cât mai eficient. În același act adițional se menționează faptul că x declară expres că .X.și-a îndeplinit integral și la timp obligația de relocare a activității x prevăzută în contractul de vânzare cumpărare nr. x.

Din cele prezentate, rezultă că:

- achiziția imobilului din x și relocarea x sunt două operațiuni legate, care nu pot avea finalitate individual, societatea .X.fiind ținută de obligația sa de relocare a societății x pentru a-și consolida achiziția terenului din x;
- având în vedere specifiul activității x, precum și explicațiile x din notele explicative, imobilul ce urma să fie edificat de cumpărătoare și pus la dispoziția x ar fi fost realizat conform cerințelor specifice activității acesteia;

Astfel, în Nota explicativă nr.x, x susține că *“proiectul realizat era destinat unui client special, producător de ascensoare, poate singurul de acest aspect existent pe piața din România, care solicitase inițial niste spații de producție mari si atipice. O modificare a proiectului pentru reconfigurarea conform noilor cerințe ar fi însemnat*

*costuri suplimentare cu proiectarea și autorizarea și presupunea un proces de durată pentru reproiectare, obținere certificate urbanism, avize, autorizație de construire, etc.- pe fondul unui mediu economic defavorabil și a cererii scăzute pentru astfel de spații la momentul respectiv”.*

- documentația de proiectare, autorizația de construire, licitația pentru lucrările de execuție a proiectului din x erau strict pentru exigențele x;

- x și-a restructurat activitatea prin renunțarea la producția de ascensoare și reorientarea către asamblarea componentelor din import și către servicii de întreținere și reparații ascensoare; în condițiile în care proiectul imobiliar din x ar fi fost realizat conform cerințelor tehnice specifice ale activității x (producție de ascensoare), posibilitatea înlocuirii chiriei ar fi fost extrem de dificilă.

În concluzie .X. , având în vedere deciziile adunării generale a acționarilor și consiliului de administrație ale x, a decis stoparea continuării lucrărilor pentru limitarea pierderilor viitoare, abandonarea proiectului de relocare pe terenul din x și relocarea activității x în x.

Drept urmare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația .X. cu privire la faptul că toate achizițiile efectuate au fost în nume și pe cont propriu și în scopul operațiunilor taxabile, atâta timp cât toate demersurile realizate de societate pentru acest proiect erau pentru nevoile și exigențele x, având în vedere specificul activității acestuia.

Mai mult, afirmația contestatarului cu privire la faptul că atâta timp cât nu se întrunesc premisele unei operațiuni de refacturare, respectiv voința părților cu privire la acest aspect, este în afara competenței organului fiscal să stabilească operațiunea de refacturare a costurilor, nu poate fi reținută de organul de soluționare a contestațiilor întrucât legea permite organului fiscal reîncadrarea formei unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Având în vedere faptul că .X. a stopat realizarea proiectului din x, ceea ce înseamnă că investiția pentru acest proiect nu mai poate fi folosită în scopul operațiunilor taxabile, .X. ar fi trebuit să refactureze toate aceste costuri către x pentru recuperarea investiției sau să prevadă orice altă modalitate de recuperare a investiției inițiale, sau să facă dovada că aceste costuri vor fi folosite în scopul activității economice viitoare a societății.

Nici în acest caz, **organele de inspecție fiscală nu au pus în discuție dreptul de deducere exercitat inițial prin prisma intenției reclamate** – realizarea unui proiect imobiliar – ci faptul că această intenție a fost ulterior schimbată, serviciile nemaifiind utilizate în scopul inițial declarat prin renunțarea la proiect.

Pe cale de consecință, având în vedere prevederile legale în materie, constatările organelor de inspecție fiscală, precum și documentele existente la dosarul

cauzei, rezultă că, în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de **x lei** aferentă achizițiilor făcute de societate pentru realizarea imobilului din x și nerefacturate x la momentul relocării activității în x

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art.11, art.129 alin.(2), art. 145 alin. (1), (2) lit.a), art. 148 lit.b) și c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, actualizat, cu modificările și completările ulterioare, pct.45 alin. (6) și pct.19 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, art. 269 alin. (1), lit.d) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr. 350/2001 pentru amenajarea teritoriului și urbanismul , se

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de SC **.X.** SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S1 x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S1 x, întocmit de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice prin care organele fiscale au stabilit în sarcina societății TVA suplimentar în sumă de **x lei**.

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