

DECIZIA nr. 828 din 16.10.2014
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/03.05.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. x/07.05.2014, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/03.05.2014 de catre Administratia sector 6 a Finantelor Publice, cu privire la contestatia **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, Bd. I M, nr. , sector 6.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/28.04.2014, completata cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/17.09.2014, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S6 x/31.03.2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x/31.03.2014, comunicata sub semnatura in data de 08.04.2014, prin care s-a stabilit TVA suplimentar in suma de y1 lei, TVA respinsa la rambursare in suma de y11 lei, TVA suplimentar de plata in suma de y12 lei si accesorii in suma de y2 lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, 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 Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita anularea totala a Deciziei de impunere nr. F-S6 x/31.03.2014 pentru TVA considerata nedeductibila in cuantum de y1 lei si accesorii de y2 lei si acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor de terenuri efectuate in vederea obtinerii de venituri taxabile.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

In luna iunie 2010 a achizitionat 5 parcele de teren situate in zona turistica a localitatii Rasnov, conform PUZ, in vederea construirii unui complex turistic, conform obiectului de activitate.

Din motive mai presus de vointa sa, contextul economic nefavorabil si dificultatea obtinerii finantarii nu a inceput proiectul turistic.

Imposibilitatea de a demara proiectul turistic nu ar trebui sanctionata cu anularea dreptului de deducere existand parghii de control a TVA, ex. ajustarea TVA dedusa.

Pentru a asigura organele de control ca va obtine venituri scutite a depus notificările de taxare pentru eventualitatea inchirierii terenurilor, iar o posibila vanzare a terenurilor ar fi cu TVA terenurile fiind intravilane.

De asemenea, societatea motiveaza urmatoarele:

1. Dreptul de deducere este un drept fundamental pentru buna functionare a sistemului de TVA, care se intemeiaza pe dispozitiile art.145 alin.2 din Codul fiscal (a se vedea si decizia CEJ in acuza C-268/83 Rompelman).

2. Dreptul de deducere este conditionat doar de intentia derularii unor activitati taxabile si de existenta unei facturi corect intocmite si nu de inregistrarea imediata de venituri taxabile, orice limitare fiind contrara Directivei de TVA.

Contestatarul considera ca TVA este deductibila intrucat facturile pentru achizitii sunt corect intocmite si exista dovezi ale intentiei de utilizare a terenurilor in scopul obtinerii veniturilor taxabile.

3. Solicitarea unor dovezi suficiente pentru materializarea intentiei excede cadrul legislatiei de TVA romanesti si comunitare, care prevede deductibilitatea imediata a TVA si ajustarea, in cazul schimbarii destinatiei initiale a investitiei (cauza Rompelman).

4. Jurisprudenta CJ a UE consacra exercitarea dreptului de deducere la momentul exigibilitatii taxei (cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal) si s-a pronuntat cu privire la conditionarea intentiei de a desfasura activitati taxabile: cazurile C-268/83 (Rompelman) si C-110/94 (Inzo).

5. Nerecunoasterea dreptului de deducere incalca principiul neutralitatii TVA avand in vedere ca furnizorii Automotive au colectat taxa aferenta terenurilor.

6. Neacordarea imediata a dreptului de deducere a TVA trebuie probata de inspectia fiscala; simpla afirmatie ca dovezile privind materialitatea intentiei nu sunt suficiente nu rastoarna prezumtia de comercialitate care opereaza in favoarea persoanei impozabile.

7. Deductibilitatea TVA la momentul exigibilitatii fara obligatia indeplinirii altor conditii suplimentare este confirmata si de jurisprudenta romaneasca in Sentinta civila 518/2010 (irevocabila) a CA Timisoara.

Alte considerente privind aspecte retinute in mod eronat in RIF:

- terenurile au fost achizitionate din fonduri proprii si nu din fonduri puse la dispozitie de asociati;

- obiectul contractului nr.x/21.03.2014 incheiat cu A D SRL (amenjare camping si bungalow-uri in zona Forban nu face referire la amplasamentul aflat in proprietatea X SRL;

- referitor la dovezile depuse ulterior discutiei finale, nu are importanta momentul administrarii materialului probatoriu; anterior discutiei finale au fost prezentate: cererea de defrisare, chitante OCPI Brasov, notificarile nr.x/12.03.2014 si nr.x/20.03.2014, ulterior fiind doar contractul cu societatea de arhitectura si plata avansului.

In concluzie, SC X SRL solicita anularea deciziei de impunere nr. F-S6 x/31.03.2014.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S6 x/31.03.2014, Administratia sector 6 a Finantelor Publice a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x/31.03.2014, urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare in suma de z lei

- TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei

- TVA respinsa la rambursare in suma de z lei
- TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y1 lei.

Societatea contesta stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei si accesorii in suma de y2 lei.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC X SRL este inregistrata la ORC sub nr. J40/x/2011 si are CUI x.

Obiectul de activitate principal desfasurat in perioada verificata il reprezinta "Comert cu ridicata de piese si accesorii pentru autovehicule" - cod CAEN 4531.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S6 x/31.03.2014 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 6 a Finantelor Publice a efectuat inspectie fiscala la SC X SRL, pentru perioada 01.10.2008-30.09.2013, din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii decontului cu suma negativa de TVA nr. x/01.10.2013, in suma de z lei.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S6 x/31.01.2014, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S6 x/31.01.2014 s-a stabilit TVA suplimentar in suma de y1 lei, TVA respinsa la rambursare in suma de z lei, TVA suplimentar de plata in suma de y1 lei si accesorii in suma de y2 lei.

3.1. Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor terenuri, in conditiile in care pana la momentul finalizarii inspectiei fiscale societatea nu a prezentat nicio dovada obiectiva din care sa reiasa indubitabil intentia declarata de a utiliza terenurile in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile, iar inscrisurile depuse ulterior inspectiei fiscale si in sustinerea contestatiei reprezinta documente procausa.

In fapt, in perioada analizata, societatea a achizitionat de la SC R T SRL un numar de 5 parcele de teren, situate in intravilanul localitatii Rasnov, conform facturilor nr. x/29.06.2010, nr. x/29.06.2010, nr. x/29.06.2010, nr. x/29.06.2010 si nr. x/29.06.2010, in valoare totala de y+1 lei, pentru care a fost dedusa TVA in suma de y1 lei, in luna iunie 2010.

Prin raportul de inspectie fiscala nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA in suma de y1 lei aferenta acestor achizitii, intrucat societatea nu a prezentat dovada utilizarii lor in folosul operatiunilor taxabile, conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au motivat neacordarea dreptului de deducere a TVA prin neprezentarea dovezilor obiective suficiente, la momentul realizarii inspectiei fiscale, din care sa reiasa intentia declarata a societatii de a utiliza terenurile in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile in perioada verificata, respectiv realizarea unei investitii in domeniul turistic.

In drept, potrivit art. 126, art. 127, art. 145, art. 146 si art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2010:

"Art. 126. Operatiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

(9) *Operatiunile impozabile pot fi:*

- a) *operatiuni taxabile*, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140 [...]"

"Art. 127. Persoane impozabile si activitatea economica

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate".

"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) [...]"

"Art. 147¹. Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa

(1) Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, **valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 145-147.

(2) **In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana**

impozabila își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere".

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa** pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, **din momentul în care aceasta persoana intenționează să desfășoare o activitate economică**, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.** Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, după după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție, în cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României, se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-147¹ din Codul fiscal."

Referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de intenția persoanelor impozabile de a desfășura activități economice supuse taxei, se rețin următoarele:

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

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

Rezultă ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căreia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.** În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reincadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, reglementările fiscale permit, în circumstanțe anume determinate, deducerea acesteia *chiar și în situația în care o persoană impozabilă nu a fost încă înregistrată în scopuri de taxă*, cu condiția ca persoana în cauză să-și dovedească intenția de a desfășura o activitate economică ce

presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice.

A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

2. In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]".

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza** sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta **incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

3. Incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA.

4. Astfel, in hotararea data in cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeana de Justitie a retinut ca art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul ca, din momentul in care administratia fiscala a admis calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata unei societati care si-a declarat intentia sa inceapa o activitate ce da nastere la operatiuni impozabile, *comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata, poate fi considerata activitate economica in sensul acestui articol, chiar daca acest studiu are ca scop sa examineze in ce masura activitatea proiectata este rentabila* (paragr. 18 din hotarare).

In cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie, 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 ceea ce priveste problematica in discutie, relevanta este si solutia Curtii Europene de Justitie in cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, potrivit careia impozitul pe cifra de afaceri implica faptul ca *prima cheltuiala de investitii efectuata in scopul si in vederea inceperii afacerii trebuie sa fie vazuta ca o activitate economica si ar fi contrar acestui principiu daca aceasta activitate nu ar incepe pana cand afacerea nu a inceput efectiv sa opereze, adica pana cand incepe sa produca venit impozabil.* Orice alta interpretare a art. 4 al directivei ar ingreuna comerciantul cu costul TVA-ului pe parcursul activitatii sale economice fara sa îi permita sa il deduca in conformitate cu art. 17, si ar crea o distinctie arbitrara intre cheltuielile de investitie efectuate inainte de exploatarea efectiva a afacerii si cheltuielile de pe parcursul exploatarei (paragr. 45 din hotarare).

5. In al patrulea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, 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. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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 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.

6. 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.

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatorii toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si **demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.***

*Totodata, din jurisprudenta comunitara reiese ca justificarea (demonstrarea) exercitarii dreptului de deducere **nu presupune obtinerea efectiva de venituri din operatiuni taxabile**, activitatea economica fiind considerata ca inceputa inca din momentul in care persoana impozabila **intentioneaza** sa desfasoare o astfel de activitate, ceea ce implica faptul ca persoana respectiva sa prezinte **dovezi (obiective) care sa-i sustina intentia** (subiectiva) de a desfasura activitati cu drept de deducere, **care trebuie apreciate prin prisma angajarii costurilor si investitiilor pregatitoare inerente initierii activitatii.***

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta unor investitii imobiliare de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor servicii imobiliare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor de inspectie fiscala, dovezi obiective care sa-i sustina intentia declarata de a desfasura operatiuni taxabile prin exploatarea ansamblului imobiliar ce urmeaza sa fie construit pe terenul achizitionat.

Din punct de vedere semantic, "**intentia**" de a desfasura operatiuni taxabile, ce conditioneaza dreptul de deducere a TVA, implica existenta unui decalaj temporal intre momentul in care aceasta incepe sa poata fi evaluata in baza activitatilor pregatitoare necesare punerii ei in practica si momentul materializarii propriu-zise a intentiei, prin inceperea obtinerii de venituri din operatiuni taxabile.

Reglementarile fiscale in materie [art. 145 alin. (4) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice] stabilesc ca **dreptul de deducere se naste din momentul in care intentia poate fi evaluata** pe baza costurilor si/sau investitiilor pregatitoare necesare initierii activitatii economice, **deci anterior realizarii de operatiuni taxabile**, coroborate, bineinteles, cu alocarea achizitiilor in acest scop si cu obligatia detinerii de facturi corect si complet intocmite.

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-147 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica, prin angajarea costurilor si inceperea investitiilor pregatitoare inerente realizarii unui proiect imobiliar.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu indeplineste conditiile de rambursare a TVA aferenta achizitiei unor terenuri, in vederea realizarii unui obiectiv turistic, pe motiv ca pana la finalizarea inspectiei fiscale, societatea nu a prezentat niciun document din care sa rezulte utilizarea acestora pentru desfasurarea unei activitati taxabile.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 01.10.2008-30.09.2012, SC X SRL a obtinut exclusiv venituri din comercializarea cu ridicata a pieselor si consumabilelor auto, iar incepand cu data de 01.10.2012 nu a mai desfasurat niciun fel de activitate.

Din constatarile prezentate in raportul de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile societatii rezulta urmatoarele:

La data de 29.06.2010, SC X SRL a achizitionat de la SC R T SRL, in baza contractelor de vanzare-cumparare autentificate de BNP, un numar de 5 parcele de teren, situate in intravilanul localitatii Rasnov, jud. Brasov, inscrise in Cartea funciara a localitatii Rasnov, pentru care au fost emise facturile nr. x, nr. x, nr. x nr. x si nr. x din data de 29.06.2010, contravaloarea terenurilor fiind inregistrata in evidenta contabila in cursul lunii iunie 2010.

Referitor la scopul achizitiei terenurilor, respectiv la intentia realizarii unei activitati economice care sa conduca la realizarea de operatiuni ce dau drept de deducere, din documentele puse la dispozitie in timpul inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a utilizat terenurile achizitionate pentru desfasurarea de activitati taxabile.

Urmare explicatiilor solicitate de organele de inspectie fiscala privind necesitatea si scopul achizitiei terenurilor pentru activitatea societatii si existenta documentelor in acest sens - avize, autorizatii, proiecte de constructie pentru terenuri, extras de carte funciara, prin nota explicativa din data 13.03.2014, societatea precizeaza urmatoarele:

“Achizitia a fost efectuata in vederea construirii de obiective cu caracter turistic. (...) Mentionez ca la momentul actual nu se detin avize, autorizatii sau proiecte de constructii, deoarece, imediat dupa achizitie, s-a adancit criza economica, context in care nu au putut fi accesate sursele de finantare necesare derularii investitiilor, fara ca proiect sa fie abandonat, ci doar amanat.”

Anterior finalizarii inspectiei fiscale, prin adresa inregistrata la Administratia sector 6 a Finantelor Publice sub nr.x/19.03.2014, societatea precizeaza urmatoarele:

- imposibilitatea de a demara proiectul nu ar trebui sanctionata prin anularea dreptului de deducere chiar daca nu s-ar obtine venituri impozabile, intrucat exista parghii de control a TVA dedusa, prin ajustarea TVA dedusa;

- TVA aferenta achizitiei terenurilor este deductibila integral, intrucat exista facturi corect intocmite si dovezi ale imposibilitatii de utilizare a terenurilor altfel decat pentru obtinerea de venituri taxabile: terenurile sunt intravilan-construibile si sunt amplasate in zona turistica, conform PUG al localitatii Rasnov si PUZ; a depus notificare de taxare a operatiunilor din chirii, conform art.141 alin.2 lit.e din Codul fiscal;

- dovezile obiective privind intentia de obtinere a veniturilor impozabile prevazute de legislatia fiscala se refera la indiciile ce trebuie avute in vedere in cazul rambursarilor ilegale, fiind interpretate excesiv de inspectia fiscala si invoca jurisprudenta CEJ (C-37/95 Ghent Coal; C-268/83 Rompelman)

anexand Adeverinta nr.x/28.06.2010 eliberata de Primaria Rasnov si PUG al orasului Rasnov la solicitarea furnizorului SC R SRL.

Prin adresa inregistrata la Administratia sector 6 a Finantelor Publice sub nr. /20.03.2014 reia aceleasi explicatii cu cele de mai sus, anexand Notificarae privind optiunea de taxare a terenurilor achizitionate.

Totodata, prin adresa nr.x/24.03.2014, inregistrata la Administratia sector 6 a Finantelor Publice sub nr.x/24.03.2014 cu ocazia discutiei finale, comunicata cu adresa inregistrata sub nr.x/20.03.2014, societatea a depus urmatoarele:

- cererea pentru aprobarea marcarii si taierii arborilor situati pe terenuri, inregistrata la Ocolul Silvic Rasnov sub nr.x/07.03.2014;

- contractul nr.155/21.03.2014 incheiat cu SC A D SRL privind elaborarea documentatiei tehnice pentru investitia "Amenajare camping si bungalow-ri Rasnov", factura de avans emisa de furnizor si OP a acesteia;

- cererea pentru eliberarea certificatului de urbanism pentru lucrari de construire "Amenajare camping si bungalow-ri Rasnov", inregistrata la Primaria Rasnov sub nr. x/21.03.2014 si chitantele de achitare a taxelor.

Astfel, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca pana la data instiintarii pentru discutia finala, SC X SRL nu a prezentat niciun document din care sa rezulte materializarea intentiei de utilizare a terenurilor pentru operatiuni taxabile si angajarea de costuri in acest scop si nici dovezi obiective privind demersuri efectuate in vederea dezvoltarii unui obiectiv turistic.

Organele de inspectie fiscala au admis faptul ca justificarea dreptului de deducere nu presupune obtinerea imediata de venituri din operatiuni taxabile dar considera ca se impune ca societatea sa prezinte dovezi obiective referitoare la materializarea intentiei de construire a unui obiectiv cu caracter turistic, documentele prezentate neconstituind dovezi concludente in acest sens.

Referitor la argumentele invocate de SC X SRL in sustinerea contestatiei raportat la aspectele anterior prezentate se retin urmatoarele:

1. In ceea ce priveste invocarea indeplinirii conditiilor privind exercitarea dreptului de deducere:

Simpla achizitie a unor bunuri de catre o societate comerciala ***nu este suficienta pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul de a realiza operatiuni taxabile, asa cum eronat sustine contestatoarea***, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei 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 si in beneficiul persoanei impozabile.

2. Invocarea dreptului de deducere a TVA justificata cu facturi de achizitie nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat:

Documentele puse la dispozitie in timpul inspectiei fiscale si ulterior finalizarii inspectiei fiscale se refera la achizitia terenurilor (facturi si chitante de plata) si la regimul juridic al acestora (adeverinta emisa de UAT Rasnov privind amplasarea terenurilor in zona turistica; extras carte funciara pentru informare emisa de OCPI Brasov; cerere pentru emiterea certificatului de urbanism, chitante privind achitarea impozitului pe cladiri si pe teren), fara sa rezulte ca societatea a intrepris vreun demers concret privind scopul achizitiei si utilizarea terenurilor achizitionate in vederea desfasurarii unei activitati taxabile in perioada verificata, conform intentiei declarate de a construi un obiectiv turistic pe terenurile achizitionate.

Simpla prezentare a unui contract de proiectare privind amenajare camping si bungalow-ri, a unei facturi reprezentand avans servicii proiectare conform contract si a unei cereri catre Ocolul Silvic Rasnov privind aprobarea taierii copacilor aflati pe terenurile proprietatea firmei nu reprezinta garantia materializarii acestor servicii intr-o investitie.

Astfel, desi invoca in sustinerea dreptului de deducere a TVA faptul ca are ca obiect de activitate "Cumpararea si vanzarea de bunuri imobiliare proprii", "Inchirierea si subinchirierea bunuri imobiliare proprii si inchiriate", "Dezvoltarea (promovare) imobiliara" si ca a facut demersuri pentru realizarea acestor activitati, pana la data finalizarii inspectiei fiscale si ulterior acesteia nu a prezentat nicio dovada in acest sens, referitoare la obtinere de avize, autorizatii de construire sau demersuri privind instrainarea sau inchirierea terenurilor in regim de taxare (contracte, antecontracte), fiind prezentate numai notificarile privind optiunea de taxare a operatiunilor de vanzare sau inchiriere, inregistrate anterior incheierii raportului de inspectie fiscala.

Din constatările inspectiei fiscale rezulta ca in perioada 2010-2012 a desfasurat numai activitate de comercializare cu ridicata a pieselor si consumabilelor pentru autovehicule, iar incepand cu data de 01.10.2012 si pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala nu a mai desfasurat niciun fel de activitate, inregistrand valori importante ale datoriilor catre asociati si furnizori.

De asemenea, din informatiile aflate la dispozitia organelor de inspectie fiscala rezulta ca nici in perioada urmatoare inspectiei fiscale, contestatara nu a mai desfasurat activitate, inregistrand o valoare redusa a achizitiilor din servicii executate de terti.

Or, asa cum s-a aratat anterior, dispozitiile legii fiscale din Romania si jurisprudenta comunitara in materie, invocata de altfel in repetate randuri in cuprinsul contestatiei, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia declarata (si subiectiva) a acestora de a utiliza achizitiile in scop economic, in vederea desfasurarii de operatiuni taxabile.

Se retine faptul ca, nici in sustinerea contestatiei, SC X SRL nu depune niciun document care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala, respectiv documente prin care sa demonstreze demersurile concrete intreprinse in vederea demararii unei investitii pe terenurile achizitionate, **in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile ale societatii contestatare**, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Asa cum s-a retinut anterior, achizitia unor bunuri 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.

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.*

Aplicand cele de mai sus in prezenta speta, se retine ca SC X SRL **nu a prezentat organelor fiscale nicio dovada, concludenta si obiectiva, din care sa rezulte modul in care s-au materializat** achizitiile efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Se retine totodata faptul ca, potrivit art.105 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicata **"inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere"**, iar potrivit Normei

metodologice pentru aplicarea Codului de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

“102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.

102.2. Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...).”

Ca atare sunt nejustificate afirmatiile contestatarei privind modul de efectuare a inspectiei fiscale, cata vreme inspectia fiscala a avut in vedere tocmai examinarea starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si analizarea documentelor justificative din perioada supusa inspectiei fiscale prezentate de societate, conform dispozitiilor legale in vigoare aplicabile in speta.

Cata vreme, asa cum reiese si din notele explicative prezentate in timpul inspectiei fiscale societatea avea cunostinta de caracterul nedeductibil al sumelor facturate de furnizor, sustinerile contestatarei privind dreptul de deducere a TVA aferenta acestora si documentele depuse ulterior inspectiei fiscale si in sustinerea contestatiei sunt simple afirmatii si documente pro-causa ce nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Mai mult, se retine ca potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 156. - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

c) **sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare** în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunitati.(....)."

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, **contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri.**"

"Art. 65 - (1) Contribuabilul **are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal**".

De altfel, sustinerile contestatarei sunt si contradictorii, in conditiile in care pe de o parte sustine ca datorita crizei economice nu a intreprins demersuri pentru a construi un "obiectiv turistic", iar pe de alta parte depune anterior incheierii inspectiei fiscale documente pro cauza, fara a prezenta nicio dovada din care sa reiasa ca abandonarea constructiei este mai presus de vointa sa.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca SC X SRL nu a prezentat nicio dovada obiectiva si concludenta care sa sustina intentia

declarata de a utiliza terenurile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, tinand seama de art.213 din Codul de procedura fiscala - “(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.

(...)

(4) Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora”, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata în suma de y1 lei dedusa din facturile de achizitie emise de SC R SRL.

In consecinta, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu dovezi obiective pentru suma de y1 lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S6 x/31.03.2014.

3.2. Referitor la dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere in suma de y2 lei aferente TVA, cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect prin Decizia de impunere nr.F-S6 x/31.03.2014 accesorii de plata in suma de y2 lei, in conditiile in care la punctul 3.1. din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S6 x/31.03.2014, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AS6FP a stabilit in sarcina majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere in suma totala de y2 lei aferente TVA ramasa de plata in suma de y12 lei, calculate pentru perioada 25.07.2010- 25.01.2014.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor, potrivit dispozitiilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

“**Art. 120** - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând

cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

“**Art. 120¹** - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.“

Prin OUG nr. 50/2013 pentru modificarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, incepând cu 01.07.2013:

“**Art. 120¹** - (2) Nivelul penalitatii de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de y2 lei reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S6 x/31.03.2014 se retine ca, stabilirea in sarcina contestatarei de dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y1 lei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta niciun argument privind calculul accesoriilor, se va respinge contestatia si pentru accesoriile in suma de y2 lei, aferente TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y12 lei conform principiului de drept “*accessorium sequitur principalem*”.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 126, art. 145, art. 146 si art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 56, art. 65, art.105, art.213 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct.102.1 si 102.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1040/2004:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S6 x/31.03.2014, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 6 a Finantelor Publice, pentru TVA respinsa la rambursare in suma de y1 lei si accesorii aferente in suma de y2 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.