

**DECIZIA** nr. 627/2016  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC x SRL**, CIF x,  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS6FP, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x si adresa transmisa prin posta electronica, inregistrata sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS6FP sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x, comunicata in data de **23.06.2016**, emisa de AS6FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270, art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata societatea solicita anularea punctului B din decizia de impunere contestata, avand in vedere urmatoarele argumente:

Desi nu a contestat rezultatele rapoartelor de inspectie fiscala anterioare, cu privire la TVA ajustata in favoarea statului in suma de x lei, aferenta perioadei 01.07.2013 - 30.09.2014 si la TVA ajustata in suma de x lei, aferenta perioadei 01.10.2014 - 31.12.2014, nu considera ca au acceptat in mod tacit respingerea dreptului de rambursare a TVA.

Organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere punctele de vedere exprimate de societate prin Notele explicative solicitate.

Contestatarul nu considera ca este o conditie obligatorie incheierea antecontractelor de vanzare - cumparare inainte de finalizarea proiectului imobiliar pentru a-si exercita dreptul de deducere a TVA si a avea drept de rambursare.

Contrar sustinerilor din raportul de inspectie fiscala, o eventuala transmitere a dreptului de proprietate catre x, prin dare in plata, conform Codului civil este o operatiune taxabila din punct de vedere al TVA.

Referitor la lipsa autorizarii executarii lucrarilor, societatea asteapta motivarea Hotararii din data de 29.10.2015 in dosarul nr. x impotriva Primariei Sector 1, pentru a face recurs; aceasta retine si faptul ca a solicitat Primariei Sector 1 in data de 16.06.2014 autorizarea supraetajarii.

Printr-un raport de inspectie anterior a fost acceptata la rambursare TVA in suma de x lei, fiind recunoscuta intentia contestatarei de a desfasura activitate economica.

Conform jurisprudentei, deducerea trebuie exercitata imediat, fara a fi amanata la momentul obtinerii efective a castigurilor, inclusiv in faza de investitii, cu conditia ca investitiile sa fie utilizate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Intentia de a efectua operatiuni taxabile este dovedita prin finantarea continua de catre asociati a lucrarilor in vederea finalizarii proiectului, existenta proceselor pe rol cu privire la autorizarea etajului 5, incercarea proceselor pe rol cu privire la autorizarea etajului 6, incercarea de incheiere de promisiuni de vanzare - cumparare, dar sistarea acestora datorita dificultatilor de racordare la utilitati de racordare la utilitati si nerecunosterea momentului cand procesele pe rol vor avea o hotarare judecatoreasca definitiva.

De altfel, in cazul imobiliarilor in curs de executie se poate pastra dreptul de deducere in anumite conditii chiar si atunci cand sunt abandonate.

Societatea precizeaza ca a obtinut racordarea la apa, se fac interventii pentru racordarea la energie electrica, se finanteaza in continuare proiectul si se continua lucrarile pentru finalizarea imobilului. Exista si un contract de prestari de servicii incheiat cu SC x SRL, avand ca obiect prestarea de servicii de intermediere in legatura cu proprietatea imobiliara, care vizeaza si incheierea de contracte de vanzare-cumparare a apartamentelor din imobilul in cauza.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x, AS6FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

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

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea are dreptul de a (re) stabili ca TVA deductibila, respectiv TVA de recuperat suma de x lei, in conditiile in care tratamentul fiscal privind TVA in suma de x lei (ajustare in favoarea statului) corespunzatoare achizitiilor de bunuri si servicii pentru edificarea proiectului imobiliar din x, pana la etajul 5 si in parte pentru etajul 6, a facut obiectul unei alte inspectii fiscale, iar societatea nu a facut dovada faptului ca poate face ajustare in favoarea sa nici cu privire la aceste achizitii efectuate in perioada 01.07.2013 - 31.12.2014, nici cu privire la achizitiile realizate in perioada 01.01.2015 - 31.12.2015.***

**In fapt**, organele de inspectie fiscala din cadrul AS6FP au efectuat inspectia fiscala la **SC x SRL**. Controlul a fost finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei, provine din:

- x lei - TVA aferenta facturilor de avans emise de SC x SRL, societatea furnizoare nemaifiind inregistrata in scopuri de TVA de la data de 01.11.2015;
- x lei - TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii aferente perioadei 01.01.2015 - 31.12.2015;
- x lei - TVA inscrisa de catre contribuabila in decontul de TVA aferent trimestrului IV 2015 la Rd. 30 "Regularizari taxa dedusa".

**Societatea contesta numai TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei (x lei + x lei)**, in legatura cu care, organele de inspectie fiscala au retinut si urmatoarele aspecte:

- x lei - TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru edificarea proiectului imobiliar din x, pana la etajul 5 retras, din care suma de x lei reprezinta TVA dedusa pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2015;
- x lei - TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru realizarea etajului 6 al imobilului de mai sus, din care x lei reprezinta TVA dedusa pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2015.

Totodata:

**A. Prin Rapoartele de inspectie fiscala anterioare** nr. F-BV x si nr. F - BV x **a fost ajustata TVA** aferenta achizitiilor de bunuri si servicii inregistrata in perioada 01.07.2013 - 31.12.2014 in suma totala de **x lei** (suma ce include si contravaloarea lucrarilor de constructii pentru realizarea etajului 6 al imobilului), **avand in vedere urmatoarele considerente**:

- societatea nu a inregistrat in evidenta contabila si fiscala venituri impozabile din valorificarea apartamentelor situate in imobilul respectiv,
- aceasta nu a incasat avansuri in contul valorificarii viitoare a imobilului care face obiectul procesului investitional derulat in perioada supusa inspectiei fiscale;
- in extrasul de Carte funciara eliberat de OCPI Bucuresti sub nr. x este intabulat un inscris care cuprinde sarcini in favoarea x, act notarial nr. x, respectiv un drept de ipoteca in valoare de x euro; prin inscrierea ipotecii este blocat dreptul la valorificare a imobilului;
- societatea a inceput construirea etajului 6 fara a obtine autorizatia de construire privind extinderea supraetajarii imobilului.

**B. Pe perioada supusa verificarii 01.01.2015 - 31.12.2015, organele de inspectie fiscala au constatat ca**:

- in continuare, societatea nu a demonstrat intentia valorificarii imobilului;
- desi ipoteca a fost radiata prin declaratia notariala nr. x, depusa la Raportul de inspectie fiscala nr. F-BV x, contractele de imprumut nr. x produc in continuare efecte, in sensul ca x, in calitate de creditor al societatii are dreptul de a intra in posesia intregii cladiri construite;
- societatea nu a prezentat documente privind autorizarea executarii lucrarilor de extindere a imobilului pentru etajul 6; aceasta a fost amendata de Politia locala Sector 1

conform Procesului-verbal nr. x, prin care s-a dispus oprirea lucrării, desființarea lucrărilor nelegal executate și încadrarea imobilului în autorizațiile de construire nr. x.

**In drept**, potrivit art. 105, art. 109, art. 205 și art. 210 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015:

**"Art. 105 (3) Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru** fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. "

**"Art. 109 - (1)** Rezultatul inspekției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspekție fiscală, în care se prezintă constatările inspekției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspekție fiscală se întocmește la finalizarea inspekției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspekție fiscală cuprinde și opinia organului de inspekție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) **Raportul de inspekție fiscală stă la baza emiterii:**

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale. "

**"Art. 205 - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii.** Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."

**"Art. 210 - (1)** În soluționarea contestației, organul competent se pronunță prin decizie sau dispoziție, după caz.

**(2) Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.**"

Se reține că prevederi legale similare se regăsesc și în Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, respectiv la art. 118 (3), art.131 (1) - (4), art. 268 (1) și art. 273 (2) din acest act normativ.

Potrivit dispozițiilor legale de mai sus, rezultă că, în afara excepțiilor expres prevăzute de lege, inspekția fiscală se efectuează **o singură dată** pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

De asemenea, la finalizarea inspekției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere, care poate fi contestată, contestația fiind soluționată de organul fiscal competent, prin emiterea unei decizii care este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin Rapoartele de inspectie fiscala anterioare nr. F-BV x si nr. F - BV x a fost ajustata TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii inregistrata in perioada 01.07.2013 - 31.12.2014 in suma totala de x lei (suma ce include si contravaloarea lucrarilor de constructii pentru realizarea etajului 6 al imobilului), avand in vedere urmatoarele considerente:

- societatea nu a inregistrat in evidenta contabila si fiscala venituri impozabile din valorificarea apartamentelor situate in imobilul respectiv,
- aceasta nu a incasat avansuri in contul valorificarii viitoare a imobilului care face obiectul procesului investitional derulat in perioada supusa inspectiei fiscale;
- in extrasul de Carte funciara eliberat de OCPI Bucuresti sub nr. x este intabulat un in scris care cuprinde sarcini in favoarea x, act notarial nr. x, drept de ipoteca , in valoare de x euro si celelalte obligatii aferente; prin inscrierea ipotecii este blocat dreptul la valorificare a imobilului;
- societatea a inceput construirea etajului 6 fara a obtine autorizatia de construire privind extinderea supraetajarii imobilului.

Prin urmare, **tratamentul fiscal al operatiunii de achizitie de bunuri si servicii pentru realizarea lucrarilor de constructii, in vederea edificarii imobilului** din x, x, in perioada 01.07.2013 - 31.12.2014, a fost cel prevazut de art. 145 alin 1 si 2, coroborat cu art. 148 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **fiind stabilit prin rapoartele de inspectie fiscala anterioare**, care au stat la baza emiterii deciziilor de impunere nr. F - BV x si nr. F-BV x, necontestate de catre contribuabila, aspect recunoscut de aceasta insasi prin contestatia formulata.

Se retine ca prin aceleasi rapoarte de inspectie fiscala (anterioare), organele de control au subliniat faptul ca societatea **va avea** dreptul de a exercita dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii in vederea realizarii lucrarilor de constructie, **“daca conditiile vor fi altele, decat cele prezentate si retinute prin actul de control, ori de cate ori intervin modificari privind valorificarea respectiv utilizarea imobilului, pentru realizarea de operatiuni taxabile”**.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-S6 x, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x, AS6FP a constatat ca **SC x SRL** a in scris in decontul de TVA aferent trimestrului IV 2015, la Rd. 30 “Regularizari taxa dedusa”, TVA in suma de x lei, considerand ca îndeplineste condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere a taxei respective si procedand la ajustarea TVA in suma de x lei in favoarea sa.

Se retine ca, urmare verificarii indeplinirii conditiilor si formalitatilor legale de exercitare a dreptului de deducere, atat pentru TVA ajustata in favoarea sa, cat si pentru TVA dedusa in perioada 01.01.2015 - 31.12.2015, organele de inspectie fiscala din cadrul AS6FP au constatat, prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-S6 x, urmatoarele:

- in continuare, societatea nu a demonstrat intentia valorificarii imobilului;
- desi ipoteca a fost radiata prin declaratia notariala nr. x, depusa la Raportul de inspectie fiscala nr. F-BV x, contractele de imprumut nr. x produc in continuare efecte,

in sensul ca x, in calitate de creditor al societatii are dreptul de a intra in posesia intregii cladiri construite;

- societatea nu a prezentat documente privind autorizarea executarii lucrarilor de extindere a imobilului pentru etajul 6 retras; aceasta a fost amendata de Politia locala Sector 1 conform Procesului-verbal nr. x, prin care s-a dispus oprirea lucrarii, desfiintarea lucrarilor nelegal executate si incadrarea imobilului in autorizatia de construire nr. x.

Prin urmare, in speta devin aplicabile si prevederile art. 145, art. 147<sup>1</sup> si art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

**“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. 147<sup>1</sup>** (2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, **persoana impozabilă 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.”

**“Art. 148** (1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

(...) c) **persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.**

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

**1. Referitor la demonstrarea intentiei valorificarii imobilului:**

A - Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in vederea demonstrarii intentiei de a valorifica imobilul, societatea a prezentat doua promisiuni bilaterale de vanzare-cumparare autentificate sub nr. x incheiata cu domnul x si nr. x incheiata cu domnul x.

Se retine ca promisiunea nr. x nu a mai fost prelungita de la data de 25.09.2015 (data previzionata a se perfecta contractul de vanzare-cumparare), iar promisiunea nr. x a fost prelungita doar pana la data de 30.06.2016, ulterior societatea nemaifacand dovada unei alte prelungiri.

B - Potrivit Notei explicative, anexa nr. 6 a raportului de inspectie fiscala, societatea a adus urmatoarele precizari:

*“O cauza importanta (pentru care nu s-au incheiat alte contracte de vanzare-cumparare) e faptul ca nici pana la aceast data nu sunt finalizate racordarile la utilitati, societatea facand eforturi constante la autoritati. (...) Angajamentele luate prin*

*antecontract trebuie respectate, altfel societatea va avea pierderi importante. Necunosterea exacta a datelor de finalizare a problemelor nesolutionate nu poate duce la incheierea unor antecontracte fara riscuri. Pana la finalizarea tuturor procedurilor asociatii vor finanta proiectul, urmand sa recupereze pe masura vanzarilor care speram sa inceapa cat mai curand.*

*Pe de alta parte si politica initiala a dezvoltatorului a fost sa realizeze imobilul din fonduri proprii, intrucat dispunea de acestea si vanzarea apartamentelor urma sa se faca la finalizarea constructiei. Intre timp au aparut si probleme de racordare si problemele cu etajul 6. (...) In afara de promisiunea de vanzare prezentata in cererea de informatii anterioara, x nu are alte contracte incheiate pana la aceasta data.”*

Se retine ca argumentele societatii cu privire la imposibilitatea incheierii de antecontracte de vanzare-cumparare din cuprinsul notei explicative sunt contrazise de faptul ca aceasta insasi a incheiat in cursul anului 2015 doua promisiuni bilaterale de vanzare-cumparare (pe care ulterior nu le-a mai prelungit, respectiv termenul pana la care a fost prelungita promisiunea nr. x a expirat).

Mai mult, faptul ca imobilul nu este racordat la utilitati nu este un impediment in incheierea de antecontracte de vanzare-cumpare.

C. In ceea ce priveste depunerea in sustinerea contestatiei a contractului de prestari servicii incheiat cu SC x SRL, in calitate de prestator, la data de 04.08.2016, se retin urmatoarele:

Simpla contractare a serviciilor de catre societatea contestatara **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul si realitatea achizitiei bunurilor si serviciilor pentru realizarea lucrarilor de constructii, intrucat, intr-o atare ipoteza s-ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deducerea cheltuielilor de achizitie si rambursarea/deducerea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. 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.**

In speta, contractul de prestari servicii incheiat cu SC x SRL, dupa in sustinerea contestatiei, nu poate depasi caracterul de document intocmit pro-causa, cata vreme acesta este incheiat in data de **04.08.2016**, ulterior inspectiei fiscale incheiata in data de **16.06.2016**.

Mai mult, in conditiile in care, societatea avea cunostinta si si-a insusit constatarile organelor de inspectie din rapoartele anterioare (nefiind contestate), potrivit carora avea drept de deducere a TVA aferenta achizitiei de bunuri si servicii in legatura cu lucrarile de constructie aferente imobilului in cauza, **numai “daca** conditiile vor fi altele, decat cele prezentate si retinute prin actul de control, ori de cate ori intervin modificari privind valorificarea respectiv utilizarea imobilului, pentru realizarea de operatiuni taxabile”, **aceasta nu a pus la dispozitia** organelor de control din cadrul AS6FP nicio **dovada obiectiva** cu privire la intentia sa de a valorifica imobilul pe perioada supusa analizei. Niciunul dintre documentele si argumentele contribuabilei nu reprezinta o dovada obiectiva, astfel:

- contractul de prestari servicii incheiat cu SC x SRL este un document pro-causa si este ulterior inspectiei fiscale incheiata in data de 16.06.2016;

- actiunea din dosarul nr. x aflata pe rolul Tribunalului Bucuresti, cu privire la autorizarea etajului 6 a fost respinsa prin Hotararea nr. x din data de 29.10.2015, iar societatea nu a facut dovada formularii vreunui recurs impotriva acesteia;
- contrar sustinerilor societatii, sistarea incheierii de promisiuni de vanzare-cumparare nu reprezinta o dovada a intentiei societatii de a realiza operatiuni taxabile, ci o dovada contrara justificarii acestei intentii.

2. Faptul ca organele de inspectie fiscala din cadrul AS4FP, prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x, i-au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferenta achizitiilor care au legatura cu realizarea imobilului respectiv, nu prezinta relevanta in sustinerea cauzei, cata vreme cu ocazia verificarilor ulterioare organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Brasov au reconsiderat tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil in cazul acestor achizitii (tratament fiscal necontestat anterior de societate), iar organele de control din cadrul AS6FP l-au mentinut, intrucat societatea nu a facut dovada indeplinirii conditiilor legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Mai mult, domnul x este si administratorul societatii.

### 3. Referitor la renuntarea la dreptul de ipoteca de rang I asupra imobilului:

Se retine ca in legatura cu acest capat de cerere organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta, cata vreme, declaratia notariala autentificata sub nr. x din data de 26.01.2015, prin care s-a renuntat la dreptul de ipoteca de rang I asupra imobilului, a facut obiectul verificarii desfasurata de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Brasov incheiata prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-BV x; astfel, in cuprinsul raportului de inspectie fiscala se mentioneaza:

*“Posibilitatea restituirii de catre SC x SRL a sumelor creditate de catre domnul All Dib este conditionata in exclusivitate de valorificarea/ vanzarea apartamentelor care fac obiectul proiectului imobiliar reprezentand bloc de locuinte, singura activitate desfasurata de societate fiind acest proiect imobiliar.*

*(...) Avand in vedere ca stadiul constructiei este “la rosu”, stadiu ce rezulta si din constatarile cercetarii la fata locului efectuata in luna noiembrie 2014 de inspectorii din cadrul AJFP Brasov (...) face imposibila respectarea termenelor de rambursare de 3 luni (ianuarie 2015) stipulate in contractele de imprumut. Aceasta situatie corelata cu celelalte prevederi contractuale privind dreptul transferului de proprietate al creditorului asumat de imprumutat, conduce la concluzia ca achizitiile efectuate in trimestrul V 2014 nu pot fi justificate ca fiind in folosul operatiunilor taxabile cu drept de deducere.”*

Potrivit constatarilor de mai sus (necontestate de societate), desi ipoteca a fost radiata, contractele de imprumut x produc in continuare efecte, in sensul ca x, in calitate de creditor are dreptul de a intra in posesia intregii cladiri construite, apartamente sau spatii de locuit ori comerciale din imobilul situat in Bucuresti, x.

Mai mult, conform constatarilor organelor de inspectie fiscala din cadrul AS6FP, acest termen nu a fost respectat nici pana la data incheierii Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x, in conditiile in care contribuabila nu a vandut niciun apartament.

De retinut este si faptul ca intrucat imprumul este in valoare de x euro, iar societatea nu a inregistrat venituri pentru a putea incepe restituirea acestuia, care este purtator de dobanzi, conduce la cresterea gradului de indatorare al societatii, acest aspect avand consecinte negative asupra desfasurarii activitatii sale.



De asemenea, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F-BV x, situatia financiara a contribuabilei este ingreunata si de faptul ca acelasi domn x a preluat terenurile agricole, conform contractelor de cesiune, prin care contestatara a devenit debitor pentru imprumuturile pe care domnul x le-a acordat domnului x, fost proprietar al terenurilor detinute in proprietate de catre SC x SRL, in comuna x.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia societatii potrivit careia dreptul de proprietate al imobilului va fi transferat domnului x in contul imprumuturilor acordate societatii, in baza unui contract de dare in plata, conform Codului civil, iar pretul in scris in factura va fi pretul de piata, conform legislatiei, cata vreme acesta motivatie **nu reprezinta o certitudine**; or, astfel cum s-a dispus prin rapoartele de inspectie fiscala anterioare, societatea nu avea dreptul de deduce TVA aferenta achizitiilor **decat daca exista o situatie certa**, care sa conduca la modificarea situatiei anterioare, respectiv "ori de cate ori interven modificari privind valorificarea respectiv utilizarea imobilului, pentru realizarea de operatiuni taxabile".

#### 4. Referitor la lipsa documentelor privind autorizarea executarii lucrarilor de extindere a imobilului pentru etajul 6:

Conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F-S6 x si din Procesul-verbal nr.x, etajul 6 al imobilului este realizat in proportie de 100% din punct de vedere al structurii de rezistenta, pentru realizarea acestuia societatea inregistrand lucrari de proiectare in baza facturilor emise de SC x SRL, lucrari de constructii montaj, in baza facturilor emise de SC x SRL si realizarea tamplariei de aluminiu, termoizolatii, hidroizolatii, in baza facturilor emise de SC x SRL, pentru care a dedus TVA pentru perioada septembrie 2013 - decembrie 2014, in suma de x lei.

De asemenea, societatea a continuat edificarea etajului 6 si in cursul anului 2015, prin inregistrarea facturilor emise de catre SC x SRL, SC x SRL (materiale lift - cota parte), SC x SRL (lucrari electrice), SC x SRL (instalatii de incalzire), SC x SRL (termosistem), pentru care a dedus TVA in suma de x lei.

Urmare solicitarilor organelor de inspectie fiscala din cadrul AS6FP, din adresa nr. x, privind prezentarea autorizatiei de construire pentru supraetajarea imobilului de locuinte, respectiv pentru edificarea etajului 6, precum si a certificatului de urbanism, societatea a subliniat urmatoarele:

- in data de 05.02.2014 a obtinut certificatul de urbanism nr. x pentru etajul 6 retras;

- in data de 16.06.2014 a depus la Primaria Sector 1 documentatia pentru eliberarea Autorizatiei de construire pentru supraetajarea imobilului (...);

- in sedinta din data de 29.10.2015 s-a respins cererea societatii".

Se retine ca in ceea ce priveste obligativitatea detinerii autorizatiei de construire pentru supraetajarea imobilului de locuinte s-au pronuntat si organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Brasov, care prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-BV x au retinut urmatoarele :

**"Societatea nu a prezentat documentele privind autorizarea, obligatorii pentru executarea lucrarilor de extindere a imobilului si a modificarilor intervenite, (...) care sa demonstreze dreptul de a intabula pe numele societatii apartamentele aferente extinderii imobilului, respectiv:**

(...) - **Autorizatie de constructie de intrare in legalitate (lucrarile fiind deja executate)**".

Mai mult, **societatea a fost amendata de Politia locala Sector 1, conform Procesului-verbal nr. x si i s-a dispus oprirea lucrarii, desfiintarea lucrarilor nelegal executate si incadrarea imobilului in autorizatiile de construire nr. x.**

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele societatii cu privire la faptul ca motivarea Hotararii nr. x din data de 29.10.2015 prin care a fost respinsa actiunea care face obiectul dosarului nr. x aflata pe rolul Tribunalului Bucuresti, nu a fost redactata pentru a face recurs impotriva acesteia, cata vreme nu a depus niciun in scris in acest sens. Se retine ca din informatiile inscrise pe portalul Tribunalului Bucuresti nu se pot verifica sustinerile societatii.

**5. Referitor la invocarea dispozitiilor legale, potrivit carora in cazul imobilizarilor in curs de executie se poate pastra dreptul de deducere in anumite conditii, chiar si atunci cand sunt abandonate:**

Asa cum a retinut societatea, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, transpusa si in legislatia nationala, exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA societatilor pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile, chiar daca ulterior acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile, **dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare si, din motive obiective acest lucru nu a mai fost posibil, acestea datorandu-se unor circumstante obiective ce nu depind de vointa sa.**

Or, in speta, societatea nu a prezentat nici cu ocazia desfasurarii inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei (in temeiul dispozitiilor Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala) dovezi obiective care sa dovedeasca intentia de a valorifica imobilul, respectiv ca achizitiile efectuate de societate sunt in folosul operatiunilor sale taxabile.

Faptul ca aceasta a achizitionat bunuri si servicii in vederea executarii unor **lucrari de constructie neautorizate**, potrivit dispozitiilor legale, iar instanta de judecata i-a respins actiunea care vizeaza neacordarea autorizatiei de constructie de catre institutiile abilitate in acest sens, nu reprezinta circumstante obiective ce nu depind de vointa sa, in sensul dispozitiilor legale invocate.

Mai mult, faptul ca a inceput lucrarile de constructie dupa depunerea documentatiei privind obtinerea autorizatiei de la primarie, nu prezinta relevanta in sustinerea contestatiei, cata vreme aceasta avea obligatia legala de a astepta raspunsul autoritatilor respective si, ulterior, avea dreptul sa contracteze lucrarile de construire, asa cum este stipulat la art. 7 alin 1 din Legea nr. 50/1991 privind executarea lucrarilor de constructii:

**"Art. 7. - (1) Autorizația de construire se emite pentru executarea lucrărilor de bază și a celor aferente organizării executării lucrărilor, în cel mult 30 de zile de la data depunerii documentației pentru autorizarea executării lucrărilor de construcții, care cuprinde, în copie, următoarele documente: (...)."**

Fata de cele mai sus prezentate si avand in vedere ca:

- **tratatamentul fiscal al operatiunii de achizitie de bunuri si servicii pentru realizarea lucrarilor de constructii, in vederea edificarii imobilului** din x, x, in perioada 01.07.2013 - 31.12.2014, a fost cel prevazut de art. 145 alin 1 si 2, coroborat cu art. 148 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **fiind stabilit prin rapoartele de inspectie fiscala anterioare**, care au stat la baza emiterii **deciziilor de impunere** nr. F - BV x si nr. F-BV x, **necontestate de catre contribuabila**, aspect recunoscut de aceasta insasi prin contestatia formulata;

- societatea nu a facut dovada faptului ca au intervenit **modificari privind valorificarea, respectiv utilizarea imobilului, pentru realizarea de operatiuni taxabile**, desi prin aceleasi rapoarte de inspectie fiscala (anterioare), organele de control au subliniat faptul ca societatea **va avea** dreptul de a exercita dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii in vederea realizarii lucrarilor de constructie, **numai daca** va face aceasta dovada;

- in continuare, societatea **nu a prezentat** documente privind **autorizarea executarii lucrarilor de extindere** a imobilului pentru etajul 6 retras;

- sustinerile contestatarei sunt contradictorii, in conditiile in care invoca atat darea in plata a imobilului, cat si faptul ca ar avea drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor in conditiile abandonarii imobilului;

Urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x emisa de AS6FP, cu privire la TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 105, art. 109, art. 205 si art. 210 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 7 alin 1 din Legea nr. 50/1991 privind executarea lucrarilor de constructii, art. 145, art. 147<sup>1</sup> si art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, art. 279 alin 1 din Legea nr. 571/2015 privind Codu, de procedura fiscala

## DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x emisa de AS6FP, cu privire la TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

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