

**DECIZIA nr. 452 din 23.08.2017**  
privind solutionarea contestatiei formulată de **X SRL**,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG x/27.06.2017

Directia Generală Regională a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizată de către Administratia Sector 5 a Finantelor Publice cu adresa nr. x/23.06.2017, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG x/27.06.2017, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul în Bucuresti Bd. G C nr. , et. , biroul nr. , sector 5.

Obiectul contestatiei, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. x/09.06.2017, completata cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG x/27.06.2017, îl constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x/19.04.2017, emisă in baza în baza raportului de inspectie fiscală nr. F-S5 x/19.04.2017, comunicată sub semnatura la data de 25.04.2017, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de y lei.

Constatând că, în spetă, sunt întrunite conditiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) si art. 272 alin. (1) si alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generală Regională a Finantelor Publice Bucuresti este investită să solutioneze contestatia formulată de **X SRL**.

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

I. Organele de inspectie fiscală din cadrul Administratiei Sector 5 a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscală partială pentru TVA aferentă perioadei 01.04.2011-31.12.2015 la X SRL în baza avizului de inspectie fiscală nr. x/06.12.2016, urmare reverificarii dispuse prin decizia privind solutionarea contestatiei nr. 663/19.10.2016.

Constatările inspectiei au fost consemnate în raportul de inspectie fiscală nr. F-S5 x/19.04.2017, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x/19.04.2017, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentară de TVA în sumă de y lei.

II. Prin contestatia formulată X SRL solicită anularea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscală pentru TVA în sumă de y lei, arătând următoarele:

Urmare refacerii inspectiei fiscale si reverificarii documentelor organele de inspectie fiscală au considerat ca societatea avea obligatia de a ajusta dreptul de deducere a TVA in favoarea statului incepand cu 1 ianuarie 2012, anul deregistrării, retinand ca bunurile de capital nu mai sunt utilizate in scopul realizării de operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere prin neefectuarea niciunui demers in scopul valorificării/utilizării terenului achizitionat.

Noua inspectie fiscala era chemata sa efectueze constatari factice clare in legatura cu deducerea TVA privind terenul achizitionat si sa mentioneze incidenta prevederilor OUG nr.24/2012 in cazul deregistrarii.

In anul 2012 au existat atat o regula generala cat si o regula speciala privind ajustarea dreptului de deducere a TVA pentru bunurile de capital, iar de la regula speciala de ajustare in cazul anularii inregistrarii in scopuri de TVA au existat exceptii prevazute de OUG nr.24/2012, cand nu este necesara ajustarea chiar daca se solicita deregistrarea.

Societatea consideră că, in speta, nu este incidenta nici regula generala a ajustarii TVA invocata formal de inspectorii fiscali si nici regula speciala aplicata in realitate.

Netemeinicia si nelegalitatea ajustarii TVA aferenta bunului de capital achizitionat: existenta intentiei declarate de a efectua operatiuni taxabile a fost probata si confirmata de controalele anterioare si de propriile constatari.

Din coroborarea rezultatelor inspectiilor fiscale desfasurate cu privire la TVA dedusa in legatura cu achizitia terenului s-a conchis asupra faptului ca X indeplineste conditiile legale pentru a beneficia de dreptul de deducere pana la data de 31.12.2011.

Echipa de inspectie fiscala care a procedat la refacerea inspectiei fiscale au procedat nelegal la ajustarea incepand cu anul 2012, motivata de faptul ca incepand cu data de 01.01.2012 a schimbat destinatia terenului, fara a motiva in fapt si a sustine aceasta concluzie cu probe, contrar dispozitiilor art.46 din Codul de procedură fiscală.

In privinta dovedirii pastrarii dreptului de deducere a TVA pe toata durata de utilizare a terenului jurisprudenta CJUE (C-234/2011) priveste ajustarea TVA dedusa initial numai in situatia in care pe toata perioada de utilizare a bunului de capital achizitionat contribuabilul nu mai desfasoara activitati economice care sa dea dreptul de deducere a TVA in legatura cu acesta.

Intentia X de a desfasura activitati taxabile a fost constatata definitiv de organele de control prin raportul de inspectie fiscala nr.FS5 x/16.12.2011 si in continuare in perioada iulie 2011-2015 prin diligentele depuse in vederea evaluarii comerciale si valorificarii terenurilor (servicii de audit, fiscale prestate de D Tax, evaluare a terenurilor de catre D ) confirmate la primul control, dar ignorate in totalitate cu ocazia refacerii inspectiei fiscale. In acest sens sunt rapoartele de evaluare intocmite in perioada 2013 pentru stabilirea valorii de piata a terenurilor si eforturile vizibile si accentuate de vanzare incepand cu anul 2014, odata cu revenirea pietei imobiliare, demonstrate de fapte si documente justificative evidentiata si in raportul de inspectie fiscala (anexa 10).

In consecinta, X nu are obligatia de ajustare a TVA aferenta achizitiei terenului, destinatia acestuia fiind pastrata in toata perioada 2011-2015.

In cuprinsul raportului de inspectie fiscala nu este mentionata vreo imprejurare atestata de probe administrate potrivit art.73 din Codul de procedură fiscală care sa releve in concret faptul, evenimentul sau actul juridic care ar fi indreptatit organele fiscale sa concluzioneze in legatura cu schimbarea destinatiei terenului incepand cu 1 ianuarie 2012.

In privinta constatarilor la fata locului materializate in procesul verbal nr. x/03.02.2017, faptul ca inspectorii fiscali s-au deplasat in anul 2017 pentru a analiza situatia din 2012, la 5 ani diferenta de momentul la care se raporteaza nu poate conduce la o constatare relevanta cu privire la intentie, avand obligatia sa coroboreze existenta fizica a terenului cu celelalte probe administrate in cauza.

Faptul ca nu a efectuat constructii, nu a inchiriat terenul sau nu a obtinut venituri taxabile din exploatarea acestora pana in 2017 nu dovedeste folosirea bunului pentru alte scopuri decat pentru derularea de activitati economice, nefiind incidente prevederile art.149 alin.4 lit.a pct.1 din Codul fiscal.

Raportat la prevederile OUG nr.24/2012 care au fost ignorate de echipa de inspectie fiscala singurul eveniment diferit care a intervenit in 2012 il reprezinta faptul deregistrarii voluntare si obtinerea certificatului de anulare a inregistrarii in scopuri de TVA, in mod nelegal procedandu-se la ajustarea TVA incepand cu 01.01.2012 prin aplicarea regulei generale in detrimentul celei speciale si a exceptiei aferente privind ajustarea.

Societatea reitereaza incidenta OUG nr.24/2012 care instituie un tratament derogatoriu de la cadrul comun, aplicabila societatii, fiind indeplinite conditiile prevazute de legea speciala, prin urmare a beneficiat de exceptia de la obligatia de aefectua ajustraile de TVA ca efect ala deregistrarii din scopuri de TVA.

In consecinta, contestatara solicita anularea deciziei de impunere si exonerarea de la plata sumei de y lei.

Societatea X SRL prin împuternicit si-a sustinut oral contestatia în data de 07.07.2017, prilej cu care a reiterat cele invocate în contestatie, fără să depună probe noi în sustinerea acesteia.

**III. Fată de constatările organelor fiscale, sustinerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată si documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele:**

*Cauza supusă solutionării este dacă societatea datorează TVA în urma inspectiei fiscale prin care i s-a ajustat dreptul de deducere a TVA aferentă unui bun de capital, în conditiile în care argumentele sale si documentele prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt în măsură să infirme constatările organelor de inspectie fiscală.*

**În fapt**, societatea X SRL a fost înregistrată ca plătitor de TVA începând cu data de 04.10.2010 si scoasă din evidență începând cu data de 27.12.2012, urmare depunerii de către societate a declaratiei 096 si emiterii de către organul fiscal a deciziei nr. x/20.12.2012 privind anularea înregistrării în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.

Activitatea principală a societății este "cumpărarea si vânzarea de bunuri imobiliare proprii" - cod CAEN 6810.

Societatea a mai fost verificată din punct de vedere al TVA pentru perioada 04.10.2010-31.03.2011 pentru solutionarea DNOR nr. x/18.04.2011 în sumă de t lei, cu control anticipat, fiind încheiat raportul de inspectie fiscală nr. F-S5 x/16.12.2011 în urma căruia a fost emisă decizia de nemodificare nr. F-S5 x/16.12.2011.

În această perioadă societatea si-a dedus TVA în sumă de t lei aferentă achizitiei unui teren intravilan situat în comuna Balotesti, sat Preotesti, judetul Ilfov, în suprafată de x mp, în baza facturii de executare silită nr. x/10.12.2010 emisă de executorul Bank Of Cyprus Public Company Limited Nicosia – Sucursala Romania în numele debitorului VH SA. Factura a fost emisă cu TVA în sumă de t lei.

Pentru achizitia terenului societatea a încheiat cu Bank Of Cyprus Public Company Limited Nicosia – Sucursala Bucuresti contractul de credit nr. x/29.03.2011 în valoare de t euro exclusiv în scopul achizitionării de active, finantării TVA-ului aferent achizitiei si finantării garantiei de participare la licitatie.

Societatea V H SA a depus la organul fiscal notificarea privind optiunea de taxare pentru teren (transmisa in data de 28.11.2011) incepand cu data de 01.07.2010, conform art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, iar din nota explicativă dată de domnul V P - împuternicitul administratorului reiese că terenul a fost achizitionat "pentru a obtine venituri impozabile".

În urma acestei prime inspectii fiscale societatea a beneficiat de rambursarea TVA solicitată în sumă de t lei.

Pentru perioada 01.04.2011-31.12.2015 X SRL a fost supusă unei inspectii fiscale, ale cărei constatări sunt consemnate în raportul de inspectie fiscală nr. F-S5 x/12.04.2016 în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. F-S5 x/12.04.2016. Organele fiscale au procedat la ajustarea în favoarea statului a TVA dedusă initial pentru terenuri, în proportie de  $19/20 \times t \text{ lei} = y \text{ lei}$  reținând că societatea nu a prezentat dovezi pentru a justifica intentia de a realiza operatiuni taxabile si că în perioada 01.04.2011-31.12.2015 societatea nu a efectuat achizitii în scopul efectuării de operatiuni taxabile, în conditiile în care a solicitat din proprie initiativă scoaterea din evidentă ca plătitor de TVA conform art. 153 alin. (9) lit. g) din Codul fiscal.

În urma contestatiei formulate de societate, prin decizia nr. x/19.10.2016 organul de solutionare a contestatiei a desfiintat decizia de impunere nr. F-S5 x/19.04.2016, urmând ca organele de inspectie fiscală să procedeze la refacerea inspectiei fiscale pentru același tip de obligație fiscală si aceeasi perioadă.

Refacerea inspectiei fiscale s-a realizat în baza avizului nr. x/06.12.2016, constatările inspectiei fiind consemnate în raportul de inspectie fiscală nr. F-S5 x/19.04.2017, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr. F-S5 x/19.04.2017. Organele de inspectie fiscală au constatat că societatea nu a desfășurat de la 01.01.2012-31.12.2015 operatiuni impozabile/scutite cu drept de deducere din punct de vedere al TVA, nu a avut si nu are niciun angajat de la înfiintare si până la data inspectiei si nu a înregistrat venituri care să conducă la existenta unei activități economice, asa cum rezultă din prevederile art. 127 din Codul fiscal.

Urmare cercetarii la fata locului avand ca obiectiv determinarea starii de fapt fiscale a terenului situat in comuna Balotesti, sat Preotesti, jud. Ilfov, tarla T 3, parcela A /12 a fost incheiat Procesul verbal nr. x/03.02.2017, in care s-au consemnat urmatoarele:

- terenul este viran, arabil, neexistand niciun fel de constructii si nici in vecinatatea acestuia pe o raza de cca 100 m;
- terenul este delimitat la nord de drumul DE si la sud de Valea C , iar in partea de est si vest acesta nu este delimitat neexistand repere care sa indice locatia exacta a acestuia;
- terenul nu este imprejmuit, iar societatea nu a intreprins niciun demers in vederea delimitarii exacte a terenului care face obiectul consttari la fata locului;
- pe terenul vizionat se gaseste un anunt de vanzare cu numarul de telefon;
- nu este dotat cu utilitati;
- din punct de vedere faptic, in data de 03.02.2017 nu s-a constatat nicio modificare fata de cea consemnata prin Procesul verbal nr. x/24.02.2016.

Societatea nu a obținut venituri din exploatarea terenurilor conform obiectului său principal de activitate sau alte venituri, neputând face dovada activității pe care urmează să o desfășoare ca urmare a achiziționării terenurilor.

Deoarece terenul achiziționat nu a fost folosit în perioada 01.01.2012-31.12.2015 în scopul realizării operațiunilor impozabile prevăzute la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, societatea avea obligația ajustării TVA în cazul bunurilor de capital, așa cum prevede art. 149 alin. (1) lit. a) și d), alin. (2) lit. b), alin. (4) lit. a) pct. 1 și alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, respectiv trebuia să ajusteze TVA dedusă inițial pentru teren de 19/20 x t lei = y lei.

Prin contestația formulată societatea X SRL invocă, în esență, faptul că terenurile au fost achiziționate în scopul realizării de activități economice și susține că detine documentația necesară în acest sens.

**În drept**, potrivit art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale:

”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.**

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare precizează următoarele:

”45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană 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 această persoană **intenționează să desfășoare o activitate economică** [...]. **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.**[...] .

(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 ori 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 zeewaterontzilting (INZO) împotriva Statului Belgian. În cazul achiziției unei suprafețe de teren împreună cu construcții edificate pe aceasta, persoana impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea

adăugată aferentă acestei achiziții, inclusiv taxa aferentă construcțiilor care urmează a fi demolate, dacă face dovada intenției, confirmată cu elemente obiective, că suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea altor construcții destinate unor operațiuni taxabile, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-257/11 Gran Via Moinești.

(7) **Justificarea intenției persoanei impozabile de a realiza operațiuni cu drept de deducere** în cazul livrării de bunuri imobile care nu mai îndeplinesc condițiile de a fi considerate noi în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și al închirierii de bunuri imobile, anterior momentului livrării/închirierii acestora, **se realizează prin depunerea notificărilor** prevăzute în anexa nr. 1 sau, după caz, în anexa nr. 2 din prezentele norme în vederea exercitării opțiunii de taxare a operațiunilor respective în conformitate cu art. 141 alin.(3) din Codul fiscal, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman -Van Deelen împotriva Minister van Financiën. Organele de inspecție fiscală vor permite în timpul desfășurării controlului depunerea acestor notificări”.

Referitor la ajustarea deducerii TVA în cazul bunurilor de capital, art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată prevede următoarele:

”Art. 149. - (1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3 [...];

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) **Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital**, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, **se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) – d):**

[...]

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

**(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:**

**a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:**

**1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice**, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145<sup>1</sup> [...];

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial; [...].”

Astfel, conform legislației fiscale în materie de TVA, deducerea TVA se exercită din momentul efectuării achiziției de bunuri și servicii, pe baza intenției persoanei impozabile de a le alocă în viitor în vederea desfășurării unei activități economice generatoare de operațiuni impozabile cu drept de deducere. În situația în care bunurile achiziționate nu mai sunt utilizate pentru activitatea economică dreptul de deducere poate fi păstrat doar dacă neutilizarea bunurilor se datorează unor motive obiective, care nu depind de voința persoanei impozabile.

În speță, în urma reverificării dispuse prin decizia nr. 663/19.10.2016, organele de control ale Administrației Sector 5 a Finanțelor Publice au încheiat raportul de inspecție fiscală nr. F-S5 x/19.04.2017 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x/19.04.2017 prin care au stabilit în sarcina X SRL o diferență suplimentară de TVA y lei.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală societatea a achiziționat în anul 2010 un teren cu intenția declarată de a-l utiliza pentru "venituri", dar pe care nu l-a mai utilizat începând cu anul 2012 în scopul desfășurării de activități economice, motiv pentru care avea obligația ajustării TVA în conformitate cu prevederile art. 149 din Codul fiscal.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Societatea X SRL a achiziționat un teren intravilan situat în comuna Balotesti, sat Preotesti, județul Ilfov, în baza facturii de executare silită nr. x/10.12.2010 emisă de executorul Bank Of Cyprus Public Company Limited Nicosia – Sucursala Romania în numele debitorului V H SA în valoare de t lei plus TVA t lei.

Pentru achiziția terenurilor societatea a încheiat cu Bank Of Cyprus Public Company Limited Nicosia – Sucursala București contractul de credit nr. x/03.11.2010 în valoare de t euro exclusiv în scopul achiziționării de active, finanțării TVA-ului aferent achiziției și finanțării garanției de participare la licitație. Ulterior, contractul de credit a fost modificat prin acte adiționale succesive prezentate la control nr. x/30.11.2010, nr. x/15.11.2011, nr. x/29.05.2015 și nr. x/15.02.2016 în ceea ce privește facilități de credit acordate societății imprumutate, majorarea facilității pentru capitalul de lucru etc. Nu s-a încheiat contract de ipotecă cu banca pentru creditul acordat.

Conform punctului de vedere al X SRL înregistrat la organul fiscal sub nr. x/08.04.2016 "**societatea face parte din grupul Bank of Cyprus**", iar profilul de activitate îl reprezintă tranzacționarea proprietăților imobiliare. Oportunitatea achiziționării proprietăților imobiliare a intervenit în cadrul procedurilor de executare silită. Obiectivul urmărit încă din acea perioadă a fost cel de a realiza valorificarea (prin vânzare) a proprietăților respective, aceasta fiind în concordanță cu obiectul de activitate al companiei și cu interesul grupului Bank of Cyprus. [...] În perioada 2013 - 2014 **proiectul Ariadni organizat de Bank of Cyprus** a urmărit printre altele și încercarea de a realiza vânzarea proprietăților imobiliare deținute de societate [...]"

Urmare solicitărilor organelor de inspecție fiscală cu privire la demersurile întreprinse de acționarii companiei pentru valorificarea proprietăților aflate în patrimoniul său, prin nota explicativă datată 03.03.2016 societatea a subliniat că

"proprietatile detinute de SC X SRL au fost achizitionate in scopul revanzarii" si a anexat în sustinere articole publicate pe internet, din care rezultă că:

- *Bank of Cyprus va iesi de pe piata românească cu vânzarea portofoliului de t milioane euro:*

*Bank of Cyprus a pus în vânzare întregul său portofoliu de credite din România. [...] Vânzarea de active, cu numele de cod Proiectul Ariadne, include 3 transe: un portofoliu de credite neperformante (NPL) în valoare de t milioane de euro, un portofoliu de credite neperformante în valoare de t milioane euro si t proprietăți evaluate la t milioane de euro.*

*Portofoliul include un centru comercial de t milioane euro si un complex rezidential de t milioane de euro situat în Bucuresti, un hotel de t milioane de euro în Prahova, precum si terenuri în mediul urban si rural, majoritatea în Bucuresti. [...]*

*Această vânzare face parte din strategia de reducere a gradului de îndatorare al Bank of Cyprus.*

- *Piata creditelor neperformante din România scade cu 1 miliard euro prin portofoliile puse în vânzare de Bank of Cyprus si grupul Erste:*

*Două portofolii de credite corporative neperformante, garantate de garantii mobiliare reale comerciale românești au fost lansate cu o valoare nominală combinată de aproximativ 1 miliard euro de către Bank of Cyprus si Grupul Erste.*

*Primul portofoliu de credite neperformante (NPL) denumit Proiectul Ariadne, un portofoliu în trei transe cu o o valoare contabilă totală t milioane euro, vândut de Bank of Cyprus.*

- *Credite neperformante de vânzare:*

*Bank of Cyprus a pus în vânzare întregul său portofoliu de credite din România. [...] Această vânzare face parte din strategia de reducere a gradului de îndatorare al Bank of Cyprus.*

Referitor la demersurile întreprinse cu privire la utilizarea terenurilor în cadrul activității economice, X SRL a prezentat următoarele documente:

a. *documente întocmite în perioada supusă inspectiei fiscale (01.07.2011 - 31.12.2015):*

- raport de evaluare întocmit de D pentru **Bank of Cyprus Public Company Limited** datat 31.12.2012 pentru teren situat in comuna Balotesti, sat Preotesti, jud. Ilfov, tarla T , parcela A ;

- raport de evaluare întocmit de D pentru **Bank of Cyprus Public Company Limited** datat 10.12.2013 pentru teren situat in comuna Balotesti, sat Preotesti, jud. Ilfov, tarla T , parcela A ;

- raport-evaluare nr. CV. din data de 4 iulie 2014\_2 întocmit de D în numele **Bank of Cyprus Public Company Limited** pentru teren situat in comuna Balotesti, sat Preotesti, jud. Ilfov, tarla T , parcela A ;

- raport de evaluare nr. CV.x\_2 din data de 30 iunie 2015\_2 întocmit de D pentru **Bank of Cyprus Public Company Limited** pentru teren situat in comuna Balotesti, sat Preotesti, jud. Ilfov, tarla T , parcela A ;

- o scrisoare a E & Y SRL către directorul general C. H care face referire la auditul privind pachetele de raportare pentru grupul de firme din care făcea parte si societatea, realizat în legătură cu auditul situatiilor financiare consolidate ale Bank of Cyprus;

- articole redactate în limba engleză referitoare proiectul Ariadne al Bank of Cyprus;



- scrisoarea de angajament nr. x/27.02.2013 încheiată de societate împreună cu alte firme din grup cu societatea D Tax SRL pentru pregătirea unei opinii fiscale (TVA) despre solutia tehnică ce permite vânzarea/închirierea fără TVA a activelor imobiliare si asistentă în procedura de anulare a înregistrărilor în scopuri de TVA în România a entităților care detin activele imobiliare;

- contractele de servicii nr. x/01.10.2010 si nr. T /13.04.2011 încheiate cu B T and Partners SRL pentru servicii de asistentă în cadrul procedurii de rambursare a TVA;

- un memorandum datat august 2014 întocmit de HSBC Bank PLC si prezentat în limba engleză cu privire la situatia creditelor **Bank of Cyprus Public Company Limited**, unde se face referire inclusiv la situatia terenului societății.

*b. documente întocmite în perioada ulterioară inspectiei fiscale (începând cu data de 01.01.2016):*

- analiza strategiei portofoliului imobiliar pentru Banca Ciprului datată martie 2016 si întocmită de K F ;

- contractul de prestări de servicii topografice si cadastrale nr. TOPO0x/07.12.2016, încheiat cu PFA B pentru identificarea, la fata locului, a imobilului-teren din comuna Balotesti, sat Preotesti, jud. Ilfov, tarla T , parcela A /12 si trasarea limitelor si vecinătăților acestui imobil;

- contractul de servicii de evaluare încheiat la data de 20.12.2016 cu BNP P R EA SA pentru evaluarea terenului agricol in suprafata totala de x mp situat in Balotesti, sat Preotesti, jud. Ilfov;

- raportul de evaluare datat 28.12.2016 întocmit de BNP PREA SA pentru **Bank of Cyprus Public Company Limited**;

- contractul de prestări servicii nr. Vxg/21.12.2016 încheiat cu C V and A SRL pentru servicii de evaluare constând în realizarea si furnizarea unui raport de portofoliu a proprietății din Balotesti, sat Preotesti, jud. Ilfov, tarla T , parcela A /12;

- contractul de servicii de proiectare si elaborare de părți ale documentatiilor de urbanism nr. ARHx/09.12.2016 încheiat cu S O K si studiul de evaluare si analiză de utilizare a terenului situat în comuna Balotesti, sat Preotesti, jud. Ilfov, tarla T, parcela A /12;

- contractul de prestări servicii din data de 18.08.2016 încheiat între societatea contestatoare, în calitate de beneficiar si **Bank of Cyprus Public Company Limited**, Nicosia, prin Bank of Cyprus Public Company Sucursala România, în calitate de bancă, având ca obiect refacturarea de către bancă către beneficiar a contravalorii serviciilor ce au fost facturate băncii de terte părți/parteneri contractuali, în baza unor contracte de prestări servicii/contracte comerciale semnate de bancă si respectivele terte părți/respectivii parteneri comerciali;

- certificat de urbanism nr. x/21.12.2015 eliberate pentru informatii urbanistice;

- trei fotografii cu o pancartă "de vânzare Tel: x";

- corespondenta prin e-mail purtata de reprezentantii Bancii Ciprului cu diversi potentiali clienti.

La dosarul cauzei se află si opinia consultantului fiscal D Tax SRL cu privire la restructurarea portofoliului imobiliar în scopuri de TVA, în care se arată că Bank of Cyprus este actionar în 17 entități juridice din România (vehicule investitionale) care detin imobile în România, iar structura TVA implementată ar permite acestor vehicule investitionale (cum este si contestatoarea) să vândă/închirieze în viitor imobile prin scutire de TVA, fără a avea obligatia de a ajusta TVA deductibilă initială rambursată de autoritățile fiscale. Avantajul aplicării acestei optimizări de TVA constă în reducerea

pretului imobilului cu cota de TVA aferentă, care oferă un avantaj comercial clar pe piață vehiculului investitional, care face o economie de TVA egală cu TVA deductibilă achitată la achiziția imobilului întrucât, în mod normal, vânzarea fără TVA atrage ajustarea/plata sumei respective.

Asa cum reiese din documentatia anterior enumerată, toate operatiunile desfășurate în legătură cu achiziția, evaluarea și utilizarea terenului situat în comuna Balotesti, sat Preotesti, jud. Ilfov au fost realizate în legătură/la comanda/pentru banca Bank of Cyprus Public Company Limited, motiv pentru care este neîntemeiat argumentul societății X SRL potrivit căruia a desfășurat activități economice pe toată perioada supusă impunerii, în condițiile în care serviciile au fost achiziționate în folosul entității bancare din al cărei grup face parte și societatea.

Astfel, sunt de reținut următoarele:

- societatea X SRL face parte din grupul de firme Bank of Cyprus și a fost înființată ca un vehicul investitional (SPV) în cadrul proiectului Ariadne prin care Bank of Cyprus Public Company Limited și-a organizat portofoliul de credite neperformante, inclusiv prin executarea silită a unor proprietăți imobiliare aparținând clienților care au contractat creditele neperformante;

- achiziția terenului a fost realizată în cadrul procedurii de executare silită a băncii și cu credit acordat de bancă în condiții privilegiate;

- documentatia respectivă nu face nicio referire la intenția societății de a vinde sau a valorifica în alt fel terenul respectiv în interesul societății, ci, dimpotrivă, în interesul băncii, în unele documente menționându-se chiar că terenul este în "proprietatea" Bank of Cyprus;

- ulterior încheierii inspecției fiscale din anul 2016, societatea a încheiat diverse contracte de prestări servicii în legătură cu terenul, care nu pot depăși caracterul de documente pro-causa, în condițiile în care achizițiile respective de servicii au fost realizate într-o perioadă care nu a făcut obiectul inspecției fiscale și după ce societatea cunostea punctul de vedere al organelor fiscale cu privire la cauza supusă soluționării;

- mai mult, contractul de prestări servicii încheiat cu banca în data de 18.08.2016 pentru refacturarea contravalorii serviciilor facturate băncii de terți/părți/parteneri contractuali denotă că achizițiile de servicii au fost efectuate din inițiativa/în interesul băncii; altminteri, dacă serviciile ar fi fost achiziționate în folosul propriei activități economice a contestatoarei nu s-ar mai justifica semnarea de către bancă a unor contracte comerciale în legătură cu terenul din comuna Balotesti, sat Preotesti, jud. Ilfov.

Referitor la susținerea societății contestatoare cu privire la dovedirea intenției de a realiza activități economice prin achiziția terenului, intenție dovedită cu prilejul primei inspecții fiscale, când a și beneficiat de rambursarea TVA se reține că legislația fiscală dă dreptul persoanelor impozabile de deducere a TVA aferentă achizițiilor și pe baza intenției de a desfășura în viitor activități economice taxabile, iar din punct de vedere semantic "*intentia*" implică existența unui **decalaj temporal** între momentul în care aceasta începe să poată fi evaluată în baza activităților pregătitoare necesare punerii ei în practică și momentul materializării propriu-zise a intenției, prin începerea obținerii de venituri din operațiuni taxabile.

Tocmai acest decalaj temporal **dă dreptul autorităților fiscale de a verifica în ce măsură intenția declarată inițial este și materializată în practică** și, în situația în care persoanele impozabile nu utilizează bunurile/serviciile în cadrul activităților

economice generatoare de operatiuni care dau dreptul la deducere, să procedeze la ajustarea dreptului de deducere exercitat initial. **Altminteri, s-ar ajunge la situatia, evident inacceptabilă din punct de vedere al combaterii evaziunii fiscale, fraudei si abuzului în materie de TVA, ca persoanele impozabile să-si deducă taxa doar în baza intentiei si, fără niciun control ulterior si fără nicio consecință fiscală, să poată utiliza achizitiile de bunuri si servicii în orice alte scopuri decât cele declarate initial.** Legislatia fiscală si jurisprudenta europeană în materie admit păstrarea deducerii initiale **doar** în situatia în care bunurile si serviciile achizitionate n-au mai fost utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, **din motive obiective, care nu depind de vointa sa.**

Specific situatiei contestatoarei a fost faptul că la momentul primei inspectii fiscale din anul 2012 aceasta si-a justificat intentia de a realiza în viitor operatiuni taxabile numai în baza notificării privind optiunea de taxare a operatiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, deci în baza unui document care a emanat de la contestatoarea însăși, ceea ce nu face altceva decât să întărească dreptul organelor fiscale de a solicita contestatoarei **dovezi obiective ulterioare** din care să reiasă că terenul achizitionat este/va fi utilizat în cadrul activității economice proprii.

În acest sens, se retine că, desi contestatoarea reclamă detinerea probelor din care rezultă utilizarea terenului în cadrul activității economice si nementionarea împrejurării anume care să releve schimbarea destinatiei terenului, **aceasta ignoră cu desăvârsire faptul că organele de inspectie fiscală au efectuat constatări pe o perioadă semnificativă de timp după momentul achizitiei terenului (2012-2015/2016), suficient de mare înlăuntrul căreia societatea putea face demersuri concrete pentru valorificarea în vreun fel a terenului** si că respectivele constatări, **interpretate coroborat si cumulat, denotă faptul că societatea nu a utilizat terenul în cadrul unei activități economice proprii.** Din acest punct de vedere sustinerea contestatoarei în sensul că probele aduse dovedesc "preocuparea constantă" de a desfășura operatiuni economice în legătură cu terenurile este evident contrazisă de continutul, frecventa si succesiunea în timp a probelor invocate, care demonstrează că, în fapt, toate demersurile ulterioare au fost întreprinse la initiativa si în folosul băncii care controlează societatea (prin relatii de afiliere în grup si prin creditarea integrală a achizitiilor si pierderilor din toată perioada verificată).

Este adevărat că, judecate separat, aspecte legate de neînchirierea terenului, nerealizarea de constructii pe acesta ori neobtinerea de venituri nu relevă prin ele însele neutilizarea terenului în cadrul unei activități economice, asa cum sustine si contestatoarea. Însă, **ceea ce omite** aceasta, este că toate documentele prezentate nu dovedesc că evaluarea (constantă) terenului a fost efectuată în vederea valorificării, ci, dimpotrivă, în numele si pentru a fi utilizată de către bancă, că niciuna din probe nu dovedeste publicarea unor anunturi de vânzare a terenului, asa cum se afirmă în contestatie, că o fotografie a unei pancarte cu anuntul "de vânzare" si un număr de telefon, fără identificarea terenului, inclusiv corespondenta purtata de banca cu potentiali clienti nu dovedeste defel intentia vânzării terenului în discutie si că demersurile întreprinse în anul 2016 au fost efectuate după ce societatea cunostea pozitia organelor de inspectie fiscală în privinta ajustării TVA, iar efectuarea lor reprezintă o recunoastere implicită a lipsei de substantă economică a demersurilor anterioare.

Ca atare, din documentatia existentă la dosarul cauzei nu reiese că societatea a demonstrat intentia initial declarată de a utiliza terenul achizitionat în cadrul unei

activități economice generatoare de operațiuni taxabile, toate activitățile desfășurate pe perioada verificată fiind la comanda și în beneficiul Bank of Cyprus, în condițiile în care din documentația prezentată de societatea însăși, ulterior primei inspecții fiscale, a reieșit că a fost înființată de către Bank of Cyprus ca vehicul investitional pentru restructurarea portofoliului imobiliar în scopuri de TVA, deși formal Bank of Cyprus nu apare ca asociat al societății, împrejurare care arată că în speță nu se pune problema bunei-credințe și a motivelor obiective, independente de voința persoanelor impozabile, pentru păstrarea dreptului de deducere recunoscut inițial, așa cum reiese și din jurisprudența europeană în materie de TVA (cauzele C-255/02 Halifax, C-439/04 Axel Kittel, C-440/04 Recolta Recycling, C-18/13 Marks Pen EOOD).

În privința aplicabilității O.U.G. nr. 24/2012, care a prevăzut o excepție de la regula specială de ajustare a dreptului de deducere pentru bunurile de capital, în sensul neaplicării ajustării în cazul persoanelor impozabile care au solicitat deregistrarea pentru aplicarea regimului special de scutire pentru întreprinderi mici, din raportul de inspecție fiscală reiese că organele de inspecție fiscală nu au mai aplicat ajustarea de 19/20 în favoarea statului pe considerentul că reprezintă "data la care societatea a solicitat scoaterea din evidență ca plătitor de TVA", înlăturând astfel tratamentul confuz și contradictoriu ce a condus la refacerea inspecției fiscale.

Motivația organelor de inspecție fiscală pentru ajustare din actele ce fac obiectul contestației analizate prin prezenta privește exclusiv dovedirea intenției inițial declarate de către societate de a utiliza terenul în cadrul propriei activități economice și, cum aceasta a fost infirmată potrivit celor menționate în precedent, organul de soluționare a contestației reține că ajustarea taxei deduse inițial s-ar fi impus în integralitate, dar o astfel de aplicare ar avea drept consecință înlăturarea principiului, prevăzut de art. 276 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, al interzicerii *reformatio in peius*. Ca atare, independent de solicitarea deregistrării în scop de TVA în baza O.U.G. nr. 24/2012 în anul 2012, *aspectul litigios privește faptul că societatea nu a demonstrat utilizarea terenului în scop economic propriu pentru o perioadă semnificativă de timp din perioada de ajustare a unui bun de capital (6 ani din cei 20 de ani de ajustare), demersurile efectuate în această perioadă fiind întreprinse de Bank of Cyprus sau în folosul Bank of Cyprus, bancă care controlează semnificativ societatea contestatoare, motiv pentru care dispozițiile O.U.G. nr. 24/2012 nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.*

În sfârșit, prin aplicarea dispozițiilor art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră "în soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. *Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.* Soluționarea contestației se face în limitele sesizării", organul de soluționare a contestației reține că motivațiile societății și probele aduse în susținere nu sunt în măsură să infirme constatarea esențială a organelor de inspecție fiscală, aceea că societatea nu a demonstrat că terenul achiziționat în anul 2010 a fost utilizat în cadrul activității economice proprii a contestatoarei.

În consecință, pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 alin. (1), alin. (6) și alin. (7) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.

44/2004, cu modificările si completările ulterioare, art. 276 alin. (1) si alin. (3) si art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

## **DECIDE**

Respinge ca neîntemeiată contestația societății X SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x/19.04.2017, emisă de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de **y 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.

