



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr, nr. 9B
Tel : +0256499334
Fax : +0256499332
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

DECIZIA NR. 2383/763/04.09.2014

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SA**,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X5/26.06.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de A.J.F.P. X - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2 prin adresa nr.X/26.06.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X/26.06.2014, asupra contestației formulate de **SC X SA**, CUI X cu sediul în X, str. X, nr.X jud. X, înregistrată la ORC X J X/X/1997.

SC X SA contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice nr.FX emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X, pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este autentificată prin semnatura și ștampila reprezentantului legal.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.205 și art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată SC X SA solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice nr. X/20.05.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/20.05.2014, pentru suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției terenului de la SC X SRL, considerată ajustată/nedeductibilă și în consecință respinsă la rambursare în mod nelegal.

Contestatoarea arată că urmare achizițiilor locale de bunuri și servicii incluse în deconturile de TVA la autoritățile fiscale a rezultat o poziție de rambursare a TVA de X lei la decontul depus în data de 24.01.2014, pentru perioada 01.07.2012-31.12.2013 și X lei la decontul depus în data de 24.02.2014, pentru perioada 01.01.2014-31.01.2014.

În acest sens, contestatoarea arată că a solicitat rambursarea acestor sume de TVA de la autoritățile fiscale, prin bifarea opțiunii „DA” în deconturile lunare de TVA depuse pentru lunile decembrie 2013 și respectiv ianuarie 2014.

În urma analizei deconturilor de TVA depuse cu opțiunea de rambursare a TVA, organele fiscale competente au dispus efectuarea unei inspecții fiscale anticipate, cu scopul verificării sumelor de TVA cerute la rambursare.

Contestatoarea arată că, inspecția fiscală s-a derulat în perioada 23.04.2014 - 20.05.2014 și a acoperit perioada 01.07.2012 - 31.01.2014. Concluziile echipei de inspecție fiscală au fost:

- au ajustat TVA în sumă de X lei aferent unor pierderi tehnologice peste norma de consum, pentru care societatea nu ar fi prezentat dovezi că le-a comercializat;

- au considerat nedeductibil TVA în sumă de X lei aferent unor achiziții de la neplătitori de TVA;

- au ajustat TVA în suma de X lei aferent achiziției unui teren de la SC X SRL, în vederea construirii unei fabrici de producție medicamente.

Contestatoarea arată că, echipa de inspecție fiscală a refuzat dreptul de deducere pentru TVA aferentă achiziției unui teren de la SC X SRL, în vederea construirii unei fabrici de producție medicamente (TVA în sumă de X lei), prin impunerea ajustării pentru bunurile de capital, în baza următoarelor considerente/argumente:

- Inspectorii au considerat că la momentul achiziției terenului și la data efectuării controlului nu se cunoaște dacă investiția se poate realiza - „Aceste obligații sunt notate și în CF nr. X, iar dacă nu sunt îndeplinite până la data de 16.06.2014 de către ambele societăți, tranzacția se va anula iar părțile vor fi repuse în situația anterioară, fapt care duce la concluzia că la momentul achiziției terenului cât și la data controlului nu se cunoaște dacă investiția se poate realiza și care va fi destinația terenului în aceste condiții.”

- Inspectorii au considerat că intenția societății nu este suficient dovedită: „intenția societății de a utiliza terenul în folosul operațiunilor taxabile viitoare nu este dovedită cu suficiente dovezi obiective, avizul autorităților locale (Certificatul de urbanism) nereprezentând o informație suficientă privind destinația terenului înscris în CF nr. X”.

"[...] în afara Certificatului de urbanism emis de către Primăria X și a contractului încheiat cu Enel Distribuție Banat SA, societatea X SA a nu a prezentat alte documente privind demersurile necesare efectuării investiției sau studii de fezabilitate, profitabilitate s.a. pentru a demonstra indubitabil intenția acesteia la momentul prezentei de a utiliza terenul în folosul operațiunilor taxabile, mai mult acestea fiind asumate și prin contractul de vânzare-cumpărare încheiat cu SC X SRL ca și clauză de reziliere”.

De asemenea, contestatoarea arată că, temeiul legal invocat de către echipa de inspecție fiscală, în baza căruia a fost refuzat dreptul de deducere, este art.149 alin. (1) lit. d), art.149 alin.(4) lit.a) punctul 2 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare; art. 149 alin. (5) lit.a) din Codul Fiscal coroborat cu punctul 54 alin. (4) din Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului Fiscal; art. 149 alin. (5¹) din Codul Fiscal.

SC X SA consideră nelegală și neîntemeiată constatarea echipei de inspecție fiscală prin care aceasta a ajustat TVA în sumă de X lei aferent achiziției unui teren de la SC X SRL, în vederea construirii unei fabrici de producție medicamente, prejudiciind în acest fel societatea cu suma de X lei reprezentând TVA neadmis la rambursare.

Contestatoarea arată că a încheiat cu SC X SRL contractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub numărul X/12.01.2014, prin intermediul căruia a achiziționat

terenul identificat prin CF X pentru scopul realizării unei investiții ce constă în edificarea unei fabrici pentru producerea de medicamente, incluzând și activități de depozitare, centru logistic și de administrare. Conform negocierilor dintre părți, contractul pentru achiziția terenului a fost încheiat sub clauza rezolutorie, definitivarea tranzacției de vânzare-cumpărare fiind condiționată de îndeplinirea unor condiții din partea ambelor părți.

Contestatoarea susține că a întreprins demersurile necesare pentru demararea investiției, prin:

- obținerea certificatului de urbanism de la Primăria X (Certificatul de urbanism nr. X/10.03.2014 - Anexa 3 la prezenta);

- contractarea de diverse studii necesare în vederea realizării investiției (ex. Contract pentru elaborare studiu de soluție realizat de Enel Distribuție Banat SA Timișoara, nr.X/08.05.2014 în vederea obținerii racordurilor necesare Investiției - Anexa 4;

- a obținut și o ofertă de la X SRL pentru servicii de proiectare aferente fabricii - Anexa 5;

- aprobarea investiției de către Board-ul din data de 23.05.2013 - Anexa 6;

- derularea unui studiu de concept întocmit de grupul din care face parte și SC XSA, pentru a se determina oportunitatea din toate punctele de vedere (economic, financiar, logistic etc.) localizării investiției în Xi, România, studiu care a stat la baza aprobării investiției în cadrul grupului - Anexa 7.

Astfel, contestatoarea susține că potrivit pct.45 alin. (1) din Normele Metodologice „orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa [...] din momentul în care aceasta 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”.

În primul rând, contestatoarea consideră că intenția de a realiza activități economice/operațiuni taxabile care dau drept de deducere, este demonstrată prin intenția fermă de a achiziționa terenul, manifestată prin încheierea, în data de 12.01.2014, a contractului de vânzare-cumpărare nr.132. Aceasta intenție este confirmată mai departe și de contractarea de diverse studii și întreprinderea demersurilor descrise mai sus.

Astfel, contestatoarea arată că s-au întreprins demersurile necesare în vederea demarării investiției, obținând în acest sens Certificatul de urbanism nr.40/10.03.2014, contractând un studiu de soluție realizat de Enel Distribuție Banat SA pentru implementarea unei soluții tehnice legată de aducerea energiei electrice la locația unde ar urma să fie amplasată fabrica de medicamente, demarând demersuri legate de proiectarea efectivă a fabricii etc.

Toate aceste demersuri întreprinse constituie elemente obiective care nu pot pune la îndoială existența intenției a derula activități economice, respectiv de a derula operațiuni taxabile. Astfel, după construcția halelor de producție și depozitare, urmează să se deruleze operațiuni taxabile din punct de vedere TVA, respectiv să factureze cu TVA 9% livrările de medicamente la intern, respectiv în regim de „scutit CU drept de deducere” livrările intracomunitare de medicamente și exporturile.

Contestatoarea susține că în conformitate cu prevederile art.134² alin.(1) din Codul Fiscal „Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator”. Ca atare, în cazul specific, exigibilitatea TVA a intervenit la data emiterii facturii pentru contravaloarea terenului achiziționat. Mai departe, potrivit art. 145 alin. (1) din Codul Fiscal: „Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”.

Prin urmare, având în vedere că TVA aferentă achiziției terenului a devenit exigibilă la data emiterii facturii de către X și achiziția terenului a fost realizată în scopul demonstrat prin dovezile prezentate echipei de inspecție și menționate mai sus, al

edificării unei fabrici de producție de medicamente și implicit al derulării de operațiuni taxabile care dau drept de deducere, contestatoarea consideră că era complet îndreptățită să își deducă TVA la momentul primirii facturii de la X.

Contestatoarea arată că în ipoteza în care contractul ar fi rezoluționat, în sensul art.138 lit. b) din Codul Fiscal se va ajusta baza de impozitare a livrării de teren iar X va reflecta aceasta operațiune prin emiterea unei facturi cu semnul minus, în baza căreia să-și ajusteze corespunzător dreptul de deducere la acel moment (în sensul art.134² alin.(9) din Codul Fiscal, taxa este exigibilă la data la care intervin evenimentele de la art.138, printre care și anularea - prin rezoluțiune - a unei livrări de bunuri).

De asemenea, arată că Normele de la art.138 menționează următoarele: „pct 20 [...] (1²) în sensul art. 138 lit. a) și b) din Codul fiscal, desființarea unui contract reprezintă orice modalitate prin care părțile renunță la contract de comun acord sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești sau a unui arbitraj. În cazul bunurilor, dacă desființarea contractului presupune și restituirea bunurilor deja livrate, nu se consideră că are loc o nouă livrare de la cumpărător către vânzătorul inițial. [...]

(2) Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art. 148 alin. (1) lit. b) și art. 140 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 128 lit. a) - c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare."

Contestatoarea precizează că, coroborând prevederile legale prezentate anterior, rezultă că între momentul exigibilității TVA pentru operațiunea inițială de livrare a terenului, care dă naștere dreptului de a deduce aceasta TVA și momentul unei exigibilități a TVA aferentă unei posibile rezoluționării a contractului, care dă naștere obligației de ajustare a deducerii TVA la nivelul societății, nu exista temei de drept care să nu permită exercitarea dreptului de a deduce aceasta TVA.

De asemenea, contestatoarea menționează că legislația de TVA aplicabilă atât în România, cât și la nivel European (a se avea în vedere Directiva de TVA - Directiva 112/2006/CE) nu restricționează exercitarea, la momentul achiziției, a dreptului de deducere a TVA de realizarea imediată de venituri impozabile/operațiuni taxabile, care dau drept de deducere, ci de existența intenției obținerii de astfel de venituri.

Mai mult, contestatoarea arată că în secțiunea 2.3. Jurisprudența europeană susține punctul de vedere al său. Astfel, Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune că interpretare a Directivei de TVA, că odată dovedită existenței intenției, TVA-ul să se deducă chiar de la momentul achiziției.

Totodată, precizează că și în situația în care contractul ar fi fost reziliat datorită neîndeplinirii uneia din părți a obligațiilor asumate, cu consecința că achiziția terenului nu ar mai avea loc, Jurisprudența CEJ în secțiunea 2.3 arată clar că este complet îndreptățită să-și deducă TVA chiar de la momentul semnării contractului și a facturării de către vânzător a terenului în cauză.

Prin urmare, contestatoarea susține că este complet îndreptățită să-și deducă TVA chiar de la momentul semnării contractului și a facturării de către vânzător a terenului în cauza. Astfel, atâta vreme cât CEJ consideră că dreptul de deducere a TVA rămâne dobândit și în situația unei investiții neconcretizate, a cărei intenție este susținută prin mijloace obiective și care nu s-a mai finalizat din cauze obiective ce pot fi susținute corespunzător, contestatoarea susține că nu se poate impune anularea deducerii TVA pentru o investiție în curs de execuție, pentru care deține documente care să ateste faptul că a început și continuă o investiție pe terenul respectiv.

Contestatoarea arată că este evident că în momentul în care echipa de inspecție fiscală și-a fundamentat măsura întreprinsă (de a nu acorda deductibilitate TVA-ului de la achiziția terenului, prin ajustarea acestui TVA dedus), nu a ținut cont de dovezile și documentele prezentate și care fără echivoc probează intenția de a realiza operațiuni impozabile.

Față de modul de efectuare a analizei de către echipa de inspecție fiscală, contestatoarea consideră că au fost încălcate prevederile art.49 alin.(2), art. 64 și art. 65 alin.(1) din Codul de Procedura Fiscală.

Având în vedere rolul său activ, contestatoarea arată că echipa de inspecție fiscală avea rolul de a îndruma contribuabilul să obțină traducerea autorizată a acestor documente și nicidecum să le desconsidere forța lor probatorie pe simplul motiv că acestea nu sunt traduse.

În susținerea punctului său de vedere, contestatoarea invocă și decizia Curții Europene de Justiție („CEJ” în continuare) în cauza C-110/94 „Intercommunale voor zeewaterontziltling împotriva Statului Belgian” („C-110/94”). Cazul prezintă situația societății Inzo care intenționează desfășurarea unui proiect pentru tratarea apei marine în vederea transformării acesteia în apă potabilă și, ulterior, comercializarea acesteia. În acest sens, Inzo a angajat costuri cu achiziția unor bunuri de capital dar a dispus și efectuarea unui studiu privind profitabilitatea acestui proiect, deducând TVA aferentă acestor costuri. Urmare a rezultatelor negative ale studiului efectuat, o parte a investitorilor interesați de acest proiect s-au retras, iar Inzo a intrat în lichidare.

CEJ a decis că Inzo are drept de deducere pentru TVA angajată pentru determinarea profitabilității obiectivului ce urmează a fi realizat și în situația în care respectiva societate decide să nu concretizeze respectivul obiectiv ci mai mult, lichidează activitatea, fără a desfășura activități economice cu scopul obținerii veniturilor taxabile.

Având în vedere decizia CEJ în cauza C-110/94, contestatoarea consideră că este îndreptățită să deducă TVA aferentă achiziției terenului, întrucât a îndeplinit condițiile impuse de legislația de TVA și a făcut dovada intenției de a efectua activități economice care să genereze venituri taxabile.

Așa cum a precizat anterior, contestatoarea susține că exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate are la baza intenția de a realiza operațiuni impozabile cu respectivele achiziții. Acest aspect este statuat în Normele metodologice ale Codului Fiscal (pct. 45 alin. (1)) cât și de jurisprudența CEJ. În acest sens, consideră oportună invocarea hotărârilor formulate de CEJ în cauzele judecate în fața sa cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru investițiile realizate de o societate în cadrul activității economice preconizate.

Astfel, pe lângă hotărârea C-110/94 Inzo descrisă pe scurt mai sus, contestatoarea consideră relevante și hotărârile CEJ în cauzele C-268/83 și C-37/95 după cum urmează:

În cauza C-268/83 D.A. "Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financien", CEJ a decis că exploatarea unui bun imobil începe în momentul în care societatea desfășoară câteva activități pregătitoare consecutive, cum ar fi achiziția de servicii, în scopul începerii activității și nu din momentul în care imobilul este practic construit, respectiv din momentul în care se obțin beneficii taxabile.

În cauza C-37/95 „Ghent Coal Terminal NV”, CEJ a reținut că art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat în sensul în care să i se permită unei persoane impozabile să deducă TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție, și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanța ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Din Jurisprudența CEJ expusa mai sus rezultă astfel că o persoană impozabilă care are intenția, confirmată prin dovezi obiective, de a derula o activitate economică în mod independent, în sensul art. 4 al Directivei a VI-a (devenita Directiva de TVA), echivalentul art. 127 alin. (2) din Codul Fiscal, și care înregistrează cheltuieli cu investițiile în acest scop, trebuie privită ca o persoană impozabilă care are dreptul intact de a-și

deduce TVA-ul aferent achizițiilor.

Mai mult decât atât, chiar și în situația în care o persoană impozabilă ajunge să fie nevoită să sisteze o investiție din motive obiective (cum a fost cazul multor proiecte de investiție inițiate înainte de criza economică și care au fost sistate din lipsa de susținere financiară sau scăderea/dispariția cererii pentru serviciile/bunurile ce puteau fi oferite, sau cum ar putea fi cazul în care ar putea rezilia contractul de achiziție al terenului datorită neîndeplinirii obligațiilor asumate de cealaltă parte - x), dreptul de deducere a TVA aferenta tot va rămâne dobândit atâta vreme cât persoana impozabilă avea intenția de a utiliza investiția pentru operațiuni taxabile, iar sistarea acesteia se datorează unor cauze obiective independente de voința persoanei impozabile.

În acest sens, în sensul art.17 al Directivei a VI-a (Directiva de TVA), echivalentul art.145 din Codul fiscal, persoana impozabilă își poate exercita imediat dreptul de deducere aferent TVA datorată sau achitată pentru cheltuielile cu investiții, fără să aștepte realizarea efectivă de operațiuni cu drept de deducere.

Tot în acest sens este pronunțat și răspunsul oficial al autorităților fiscale romane la o speța asemănătoare afișată pe website-ul ANAF: „din jurisprudenta Curții Europene de Justiție reiese ca exista situații în care se acorda drept de deducere a TVA societăților pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate anterior începerii activității taxabile, chiar dacă ulterior acestea nu vor fi utilizate în cadrul activității taxabile. Dar numai în cazul în care se dovedește intenția persoanei la momentul achiziției de a utiliza bunurile/serviciile în folosul activității taxabile ulterioare și, din motive obiective acest lucru nu a mai fost posibil (cazul GHENT: decizia primăriei de a schimba terenurile, cazul INZO: concluziile nefavorabile rezultate din studiul de profitabilitate)".

Referitor la argumentul invocat de echipa de inspecție, conform căruia la momentul achiziției terenului și la data efectuării controlului nu se cunoaște dacă investiția se poate realiza, contestatoarea consideră eronată constatarea echipei de inspecție fiscală întrucât simpla existența a unei clauze de rezoluționare a tranzacției nu poate să ridice semne de întrebare cu privire la existența intenției de a derula operațiuni taxabile.

Astfel, existența clauzei rezolutorii ține de negocierea clauzelor comerciale și are scopul de a reflecta în mod particular interesul legitim de a fi protejată în cazul în care vânzătorul terenului (x) nu își îndeplinește obligațiile asumate prin contract, însă sub nici o formă existența acestei clauze nu poate pune la îndoială intenția clară, obiectivă a societății de a derula activități în viitor cu această achiziție, respectiv de a derula operațiuni taxabile.

Contestatoarea arată că, dacă se bazează pe legitimitatea exercitării deducerii TVA doar pe baza faptului ca un contract s-ar putea anula, precizează că orice contract de livrări de bunuri poate fi în orice moment anulat conform acordului părților. Totuși, existența unei posibile rezoluționari ca urmare a neîndeplinirii unor condiții comerciale agreate de părți nu poate atrage după sine concluzia că nu există o intenție de a realiza o investiție respectiv, achiziționarea unui teren și a lucrărilor de construcție și amenajare a fabricii pe care intenționează să o recepționeze și să o exploateze.

Ca atare, contestatoarea consideră că analiza echipei de inspecție fiscală s-a oprit în mod nejustificat la clauza rezolutorie a tranzacției cu X.

Referitor la argumentul 2 invocat de echipa de inspecție, conform căruia intenția societății nu este suficient dovedită, contestatoarea este de părere că toate demersurile întreprinse constituie elemente obiective care nu pot pune la îndoială existența intenției de a derula activități economice, respectiv de a derula operațiuni taxabile. Astfel, după construcția halelor de producție și depozitare, urmează să se deruleze operațiuni taxabile din punct de vedere TVA, respectiv să factureze cu TVA 9% livrările de medicamente la intern, respectiv în regim de „scutit cu drept de deducere” livrările intracomunitare de medicamente și exporturile.

Contestatoarea susține că dacă inspectorii nu au dorit să ia în considerare eforturile și demersurile întreprinse descrise mai sus, pentru probarea intenției de a desfășura operațiuni taxabile, dacă construirea efectivă a fabricii și finalizarea ei era de natura să înlăture dubiile inspectorilor în ceea ce privește intenția. Reiese fără echivoc din derularea acestei inspecții fiscale că există o doză foarte mare de arbitrar în judecata inspectorilor fiscali, care pot decide ce este și ce nu este suficient pentru a proba intenția derulării de activități economice. Or, aceasta contravine principiilor Codului Fiscal, în primul rând principiul securității juridice, conform căruia legea fiscală trebuie să fie suficient de clară pentru a crea premisele unui mediu de afaceri stabil.

De asemenea, consideră că din modul în care este formulat RIF-ul, există chiar o contradicție în constatările echipei de inspecție fiscală care afirmă: pe de o parte faptul că „au fost prezentate: factura, contractul de v/c nr. 132/12.01.2014, [...] precum și a serie de alte documente întocmite în limba germană (netraduse) care conform explicațiilor societății ar reprezenta demersurile care au fost întreprinse pentru efectuarea investiției (Studiu de concept emis de grupul x, oferta SC x SRL pentru proiectare s.a.)” și pe de altă parte menționează faptul că „[...] în afara Certificatului de urbanism emis de către Primăria Xi și a contractului încheiat cu Enel Distribuție Banat SA, societatea X nu a prezentat alte documente privind demersurile efectuate pentru obținerea avizelor sau autorizațiilor necesare efectuării investiției sau studii de fezabilitate, probabilitate s.a. pentru a demonstra indubitabil intenția acesteia la momentul prezentei de a utiliza terenul în folosul operațiunilor taxabile”.

Referitor la baza legală invocată de inspectorii, contestatoarea susține că echipa de inspecție a considerat că TVA-ul dedus trebuie ajustat, invocând o bază legală (art.149 alin.4 lit.a pct.2) care nu este în concordanță cu argumentele invocate chiar de inspectorii.

Astfel, dacă baza legală se referă la situația în care bunul de capital (terenul achiziționat care are clar ca destinație construirea unei fabrici de producere a medicamentelor) este folosit pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, argumentarea folosită de inspectorii este legată doar de argumentul că SC X SA nu ar fi în măsură să probeze, cu suficiente dovezi obiective, intenția de a folosi bunurile în folosul operațiunilor taxabile.

Având în vedere cele de mai sus, contestatoarea consideră că are drept de deducere pentru TVA aferentă achiziției terenului în baza intenției dovedite de a realiza operațiuni cu drept de deducere.

Pe cale de consecință, contestatoarea solicită :

- Anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de echipa de inspecție fiscală nr. X din data de 20.05.2014 pentru suma de X lei aferentă achiziției terenului de la SC X SRL, considerată ajustată/nedeductibilă și în consecință respinsă la rambursare;

- Anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. X/ 20.05.2014 emis de Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice din cadrul AJOFP X, DGRFP X din cadrul ANAF, pentru suma de X lei aferentă achiziției terenului de la SC X SRL, considerată ajustată/nedeductibilă și în consecință respinsă la rambursare; cu consecința rambursării sumei de X lei respinsă în mod nelegal de la rambursare.

Argumentația juridică a contestatoarei este:

- Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal;
- O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Directiva TVA (împreună cu interpretarea obligatorie a CJUE în privința articolelor relevante din Directiva TVA.

La contestația formulată, contestatoarea a anexat:

- Anexa 1 - Decizia de Impunere X/20.05.2014;
- Anexa 2 - Raportul de inspecție fiscală nr X/20.05.2014;
- Anexa 3 - Certificatul de urbanism nr. X/10.03.2014;
- Anexa 4 - Contract pentru elaborare Studiu de soluție nr. X2/08.05.2014 realizat de Enel;
- Anexa 5 - Oferta de la X SRL pentru serviciile de proiectare aferentă fabricii ;
- Anexa 6 - Aprobarea investiției de către Board-ul X din data de 23.05.2013;
- Anexa 7 - Extract din studiul de concept al proiectului care a stat la baza aprobării investiției în cadrul grupului.

II. Ca urmare a verificării documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. X/20.05.2014 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/20.05.2014.

Verificarea s-a efectuat ca urmare a solicitării la rambursare a taxei pe valoarea adăugată prin:

- decontul de TVA înregistrat la AFP X - Contribuabili Mijlocii sub nr. 4X/24.01.2014 pentru luna decembrie 2013, în sumă de X lei, aferent perioadei iulie 2012 - decembrie 2013, cu control anticipat.
- decontul de TVA înregistrat la AFP X - Contribuabili Mijlocii sub nr. X/24.02.2014 pentru luna ianuarie 2014, în suma de X lei, aferent lunii ianuarie 2014, cu control anticipat.

Din verificarea documentelor primare privind achizițiile de bunuri și servicii pentru perioada verificată (01.07.2012-31.01.2014), puse la dispoziție de către societate, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt aprovizionate pentru nevoile societății, sunt înregistrate în evidența contabilă a societății și sunt destinate realizării de operațiuni impozabile, încadrându-se în prevederile art.145 alin.(1) și (2) lit.a) și c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea înregistrează TVA deductibilă în perioada vizată de inspecția fiscală în sumă totală de X lei aferentă următoarelor bunuri și servicii: materii prime, materiale consumabile, piese de schimb pentru utilaje, obiecte de inventar, mijloace fixe, utilități, chirii, reparații utilaje de producție, reparații și întreținere clădiri, servicii audit și juridice, servicii transport, achiziție teren, etc.

S-a înregistrat TVA deductibilă din achizițiile interne, din achizițiile intracomunitare și din importuri pentru TVA achitată în vamă. Situația privind TVA dedusă în perioada verificată este prezentată în anexa nr.2.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a justificat cuantumul TVA prin facturi care respectă condițiile prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a), b), c) și e) întocmite în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pe care le-a înscris în jurnalele de cumpărări, cu următoarea excepție:

În luna ianuarie 2014, conform Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X/12.01.2014, societatea X SA a achiziționat de la SC X SRL un teren intravilan înscris în CF nr. X în suprafață de X mp situat în loc. X jud.X, cu factura nr.X/21.01.2014 în valoare de X lei (inclusiv TVA) echivalentul a X Euro .

Terenul achiziționat a fost înregistrat în contul 211 - "Terenuri", la data de 31.01.2014 soldul contului fiind în sumă de X lei.

TVA dedusă în sumă de X lei aferentă achiziției acestui teren a fost solicitată la

rambursare prin decontul aferent lunii ianuarie 2014 înregistrat sub nr.X-2014/24.02.2014.

În Nota explicativă dată organelor de control în data de 12.05.2014 de către d-na X în calitate de administrator, aceasta a precizat că: "Terenul a fost achiziționat de la X SRL X în vederea realizării unei investiții constând în edificarea de către X SA a unei fabrici de produse farmaceutice incluzând și activități de depozitare, centru logistic și de administrare." - Anexa 3.

Organele de inspecție fiscală au consemnat că au fost prezentate: factura, contractul de v/c nr. X/12.01.2014, Certificat de urbanism nr. X/10.03.2014 emis de Primăria Corn. X, Contract pentru elaborare studiu de soluție nr.X/08.05.2014 încheiat cu SC Enel Distribuție Banat SA, precum și o serie de alte documente întocmite în limba germană (netraduse) care conform explicațiilor societății ar reprezenta demersurile care au fost întreprinse pentru efectuarea investiției (Studiu de concept emis de grupul X, ofertă SC X SRL pentru proiectare s.a.).

Urmare a documentelor prezentate, din analiza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X/12.01.2014, organele de inspecție fiscală au constatat că achiziționarea terenului înscris în CF nr. X este condiționată de îndeplinirea mai multor obligații atât de către vânzătorul SC X SRL cât și de către beneficiarul SC X SA (art.7-Pacte comisorii exprese și interdicții), respectiv :

- SC X SA se obligă că până la data de 16.06.2014 să obțină toate documentele, avizele, autorizațiile necesare construirii fabrici de produse farmaceutice;

- SC X SRL se obligă că până la data de 16.06.2014 să comunice dacă are capacitatea de a realiza infrastructura (drumuri betonate, alimentare cu apa, gaz, fibra optica canal s.a.) și că din punct de vedere comercial este posibilă realizarea acesteia, iar până la data de 30.06.2014 să încheie un contract de executare a lucrărilor de infrastructură.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au consemnat că aceste obligații sunt notate și în CF nr. X, iar dacă nu sunt îndeplinite până la data de 16.06.2014 de către ambele societăți, tranzacția se va anula iar părțile vor fi repuse în situația anterioară, fapt care a dus la concluzia că la momentul achiziției terenului cât și la data controlului nu se cunoaște dacă investiția se poate realiza și care va fi destinația terenului în aceste condiții.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în afara Certificatului de urbanism emis de către Primăria X și a contractului încheiat cu Enel Distribuție Banat SA, societatea X SA nu a prezentat alte documente privind demersurile efectuate pentru obținerea avizelor sau autorizațiilor necesare efectuării investiției sau studii de fezabilitate, profitabilitate s.a. pentru a demonstra indubitabil intenția acesteia la momentul prezentei de a utiliza terenul în folosul operațiunilor taxabile, mai mult acestea fiind asumate și prin contractul de vânzare-cumpărare încheiat cu SC X SRL ca și clauză de reziliere.

Având în vedere cele precizate, în baza documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că la data achiziției cât și la data controlului, intenția societății de a utiliza bunurile (terenul) în folosul activității taxabile ulterioare nu este dovedită cu suficiente dovezi obiective, avizul autorităților locale (Certificatul de urbanism) nereprezentând o informație suficientă privind destinația terenului înscris în CF nr. X.

Pe cale de consecință, având în vedere faptul că TVA dedusă de societate în sumă de X lei este aferentă operațiunilor legate de achiziția bunurilor de capital prevăzută de art.149 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 actualizată, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA prevăzută de art.149 alin.(4) lit.a) pct.2 din Legea nr. 571/2003 actualizată pentru suma de X lei.

Totodată, în conformitate cu dispozițiile de la art. 149 alin. (5) lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările ulterioare coroborate cu cele de la pct. 54 alin. (4) de la Titlul VI

din H.G. nr.44/2004 cu modificările ulterioare, ajustarea taxei deductibile se efectuează în cadrul perioadei de ajustare de 20 de ani, 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.

În cazul în care apar evenimente care să necesite ajustarea în favoarea persoanei impozabile se vor aplica prevederile art.149 alin.(5¹) din Legea nr.571/2003: „dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit.a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.”

Pentru motivele arătate, TVA în sumă totală de X lei reprezintă TVA stabilită suplimentar de inspecția fiscală.

Recapitulatie privind TVA de rambursat aferenta perioadei 01.01.2014 - 31.01.2014:

-TVA solicitată la rambursare	X lei
-TVA nedeductibila stabilită de control	X lei
-TVA pentru care societate are drept de rambursat	X lei

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este dacă organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unui teren, în condițiile în care contestatoarea nu prezintă dovezi obiective care să susțină intenția sa declarată de a desfășura operațiuni taxabile.

În fapt, contestatoarea a achiziționat de la SC X SRL un teren intravilan înscris în CF nr. X, cu factura nr. X/21.01.2014 în valoare de X lei cu o TVA aferentă dedusă în sumă de X lei.

Conform explicațiilor date organelor de inspecție fiscală de către reprezentantul societății, terenul a fost achiziționat în vederea realizării unei fabrici de produse farmaceutice, fiind prezentate ca și documente justificative, contractul de v/c, Certificat de urbanism nr. X10.03.2014 emis de Primăria X, Contract pentru elaborare studiu de soluție nr.X/08.05.2014 încheiat cu SC X SA, precum și o serie de alte documente întocmite în limba germană (netraduse).

Urmare a analizei efectuate asupra documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că, la data achiziției cât și la data controlului nu se cunoaște dacă investiția pe terenul achiziționat se poate realiza și care va fi destinația acestuia având în vedere că finalizarea tranzacției este condiționată de îndeplinirea mai multor obligații atât de către vânzătorul SC X SRL cât și de către beneficiarul SC X SA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că la data achiziției cât și la data controlului, intenția societății de a utiliza bunurile (terenul) în folosul activității taxabile ulterioare nu este dovedită cu suficiente dovezi obiective, avizul autorităților locale (Certificatul de urbanism) nereprezentând o informație suficientă privind destinația terenului înscris în CF nr. X.

Pe cale de consecință, având în vedere faptul că TVA dedusă de contestatoare în sumă de X lei este aferentă operațiunilor legate de achiziția bunurilor de capital prevăzută

de art.149 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA prevăzută de art.149 alin. (4) lit. a) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru suma de X lei.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 145 - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

„Art. 146 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]”

Art. 149 – Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct.3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;
[...]

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 reparației ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparației 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):**

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

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. 145¹;

2. **pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;**

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;”

Conform dispozițiilor legale precizate, dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de imobile sau altor bunuri de capital este condiționat de folosirea acestora în scopul unor operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, în caz contrar legislația fiscală prevăzând un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului când bunurile se folosesc apoi în scop neeconomic sau pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv în favoarea contribuabilului, când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Mecanismul de ajustare prevăzut la art. 149 din Codul fiscal implică stabilirea, printre altele, a achizițiilor, transformărilor și modernizărilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinației utilizării acestora, a cuantumului taxei supusa ajustării, a perioadei de ajustare, a momentului modificării destinației, a suprafeței din imobil destinată utilizării în alt scop decât cel avut în vedere inițial la exercitarea dreptului de deducere, precum și efectuarea calculelor necesare impuse de aplicarea mecanismului.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile își pot justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept la deducere și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală. În situația în care achizițiile nu sunt folosite pentru realizarea de operațiuni care dau drept la deducere sau sunt folosite, integral ori parțial, în alte scopuri decât activitățile economice, taxa dedusă inițial este supusă mecanismului de ajustare stabilit de legislația fiscală, în cazul bunurilor de capital mecanismul fiind cel prevăzut la art.149 din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de X lei aferentă terenul achiziționat în data de 21.01.2014, întrucât au constatat că atât la data achiziției cât și la data controlului intenția societății contestatoare de a utiliza terenul în folosul activității taxabile ulterioare nu este dovedită cu suficiente dovezi obiective, avizul autorităților locale (Certificatul de urbanism) nereprezentând o informație suficientă privind destinația din punct de vedere al operațiunilor taxabile a terenului înscris în CF nr.X.

În contestația formulată, societatea contestatoare invocă prevederi legale referitoare la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de intenția persoanelor impozabile de a desfășura activități economice supuse taxei, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție și soluțiile date în cauzele C-110/94 „Intercommunale voor zeewaterontziltling împotriva Statului Belgian”, C-268/83D.A. „Rompelman and E.A. Rompelman - Van Deelen v. Minister van Financien” și C-37/95 „Ghent Coal Terminal NV”, dar faptic nu prezintă dovezi obiective din care să rezulte intenția de a utiliza terenul în folosul operațiunilor sale taxabile.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Mai mult, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. X/26.06.2014 organele de inspecție fiscală precizează „că la data depunerii contestației (19.06.2014), termenul prevăzut în contractul de vânzare-cumpărare până la care SC X SA trebuia să obțină toate documentele, avizele, autorizațiile necesare construirii fabrici de produse

farmaceutice, respectiv 16.06.2014, a fost depășit, societatea neputând prezenta alte elemente obiective care să demonstreze indubitabil intenția de a utiliza terenul în folosul operațiunilor taxabile ale societății SC X SA”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că SC XSA nu a prezentat documente obiective care să susțină intenția sa de a utiliza terenul în folosul operațiunilor sale taxabile, propriile afirmații nefiind de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, motiv pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Se precizează faptul că, în situația în care societatea va realiza operațiuni taxabile, are posibilitatea să ajusteze taxa pe valoarea adăugată în favoarea sa, potrivit prevederilor art.149 alin.(5¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente. "

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC X SA** pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/20.05.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/20.05.2014.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC X SA
- A.J.F.P. X - Serviciul Inspecție Fiscală

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,
X**

