

DECIZIA nr. 200 din 27.03.2014 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr./2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. de catre Administratia Sectorului x a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL din Bucuresti, transmisa prin posta in data de si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.2013.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013 si comunicata sub semnatura si stampila in data de2013 prin care au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in cuantum de **T lei**, din care:

- V lei diferenta suplimentara de TVA;
- M lei majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
- P lei penalitati de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL pentru a proceda la reverificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 04.10.2006-30.09.2011 urmare celor dispuse prin decizia de solutionare a contestatiei nr. ds/2012.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de V lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la stabilirea TVA ramasa de plata in suma de Q lei si a accesoriilor aferente in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea deciziei de impunere sustinand urmatoarele:

Societatea are drept de deducere a TVA pentru achizitia imobilului compus din teren si cladirea ruinata cu scopul de a o demola si de a construi pe terenul aferent, asa cum rezulta din contractul de consultanta, contractul de proiectare nr.2006, avizul de urbanism si certificatul de urbanism nr. u1/2008. Demersurile incepute pentru realizarea proiectului imobiliar au fost temporar intrerupte datorita unui litigiu aflat pe rolul instantelor judecatoresti, solutionat definitiv si irevocabil abia la finele anului 2012, iar conform legislatiei in materie nu se poate elibera o autorizatie de construire pe un teren aflat in litigiu.

Astfel, intentia societatii la cumpararea imobilului a fost franata si chiar stopata de existenta litigiului, precum si de situatia de criza economica, care reprezinta motive obiective, exterioare vointei factorilor de decizie, asa cum rezulta si din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie din cazurile C-257/11 Gran Via Moinesti, C-110-147/98 Gabalfrisa, C-110/94 Inzo, C-37/95 Ghent Coal Terminal si concluziile avocatului general din cauza C-234/11 Tets.

Opinia organelor fiscale este neintemeiata si datorita faptului ca societatea a achizitionat concomitent terenul si cladirea, iar pentru teren dreptul la deducerea TVA-ului a fost recunoscut, desi ele sunt in aceeasi situatie.

Neintemeiata este si interpretarea organelor fiscale in sensul ca societatea nu a probat obiectiv intentia demararii activitatii economice dupa existenta hotararii definitive a instantei din 27.09.2012 intrucat SC ABC SRL nu a fost parte in litigiul pentru revendicarea terenului.

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

3.1. Referitor la TVA in suma de V lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea isi poate pastra dreptul de deducere pentru achizitia unui cladiri ce a fost demolata, in conditiile in care nu a prezentat documente care sa justifice continuitatea intentiei declarate cu privire la scopul achizitiei terenului pe care se afla situata cladirea si car amanarea sau abandonarea proiectului imobiliar se datoreaza unor circumstante care nu depind de propria sa vointa.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2013 rezulta ca SC ABC SRL a achizitionat in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. 3216/26.10.2006 incheiat cu SC FZ SRL un imobil constand in teren si constructie situat in Bucuresti - LLL si a aplicat masurile de simplificare, respectiv taxare inversa conform prevederilor art. 160¹ din Codul fiscal.

Conform evidentelor contabile si fiscale, societatea a inregistrat TVA deductibila in suma de M lei, din care TX lei prin taxare inversa aferenta

achizitiei imobilului (teren + constructie) si R lei aferenta serviciilor de proiectare, juridice, studiu piata, paza, contabilitate, utilitati.

Constructia aflata pe terenul achizitionat a fost demolata in baza autorizatiei de demolare si evacuare, iar lucrarile au fost consemnate in procesul-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. dem/2008.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data achizitiei societatea nu avea intentia utilizarii acesteia in scopul activitatii economice deoarece a preluat de la SC DMP SA autorizatia de demolare nr. sm/2006 emisa de Primaria sector x Bucuresti si a demolat constructia, lucrarile de demolare fiind receptionate final la 22.02.2008.

Organele de inspectie fiscala au evaluat intentia societatii de a initia o activitate economica pe teren, rezultand urmatoarele:

- la momentul achizitiei terenului societatea a angajat diferite costuri avand ca obiect studiu de piata, servicii pentru obtinerea PUD si PUZ, servicii pentru lucrari de proiectare;

- au fost obtinute avizul de urbanism in 09.09.2008, planul urbanistic de detaliu in 27.11.2008 cu o valabilitate de 2 ani si certificatul de urbanism in 12.11.2008;

- societatea a fost instiintata in data de 19.12.2007 de Primaria Municipiului Bucuresti de existenta unui litigiu cu privire la teren, ce a fost solutionat definitiv si irevocabil prin decizia Curtii de Apel Bucuresti nr. dc/27.09.2012.

Avand in vedere prevederile art. 145 alin. (2) si art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, organele fiscale au analizat tranzactiile nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil, iar din documentele prezentate a reiesit faptul ca societatea a angajat anumite costuri in perioada trim. II 2007 – trim. II 2008, iar incepand din luna iulie 2008 si pana la data inspectiei societatea nu a facut dovada ca a mai angajat costuri premergatoare investitiei. Simpla mentiune a administratorului SC ABC SRL ca terenul apartinand societatii este in litigiu nu este suficienta pentru acordarea dreptului de deducere. Desi din data de 27.09.2012 exista o hotarare judecatoreasca definitiva in favoarea sa, societatea nu a prezentat documente care sa sustina continuitatea intentiei declarate cu privire la scopul achizitiei terenului, iar motivatiile societatii privind costurile ridicate intr-o piata imobiliara deficitara si hotararea investitorilor concentrata asupra unui alt proiect nu pot fi retinute in favoarea deducerii.

In raport de cele precizate organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA in suma de V lei aferenta constructiei existenta pe terenul din LLL intrucat la data achizitiei cladirii societatea nu avea intentia utilizarii acesteia in scopul activitatii deoarece a preluat autorizatia de demolare nr. sm/2006 si a demolat constructia, iar ulterior nici nu a facut dovada utilizarii terenului pentru edificarea unor noi constructii, care sa fie utilizate intr-o activitate economica potrivit art. 145 alin. (2) din Codul fiscal.

In drept, potrivit art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006:

“Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate”.

Ulterior, incepand cu data de 1 ianuarie 2007, devin aplicabile prevederile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“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; [...]”.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, pct. 45 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

“45. (6) **În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare 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 zeewaterontziltling (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”.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, care înglobează și jurisprudența comunitară în materie, persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de terenuri împreună cu construcțiile edificate pe acestea, chiar și pentru în situația în care construcțiile urmează a fi demolate, dacă fac dovada că suprafețele de teren astfel achiziționate continuă să fie utilizate în scopul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne pastrat chiar dacă investițiile sunt abandonate, indiferent dacă sunt sau nu valorificate, dacă din motive obiective, care nu depind de voința persoanelor impozabile, achizițiile nu sunt utilizate pentru activitatea economică taxabilă.

În speta, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că SC ABC SRL a achiziționat în anul 2006 un imobil situat în București, format din teren plus construcția demolabilă, pentru care există deja emisa autorizația de demolare, pentru care și-a dedus TVA aferentă tranzacției prin mecanismul taxării inverse. Ulterior, clădirea a fost demolată și societatea a angajat diverse costuri în vederea demarării unui proiect imobiliar până în trim. II 2008. *Incepând cu luna iulie 2008 și până la data realizării inspecției fiscale societatea nu a făcut dovada că a mai angajat costuri premergătoare investiției, aceasta fiind, de facto, abandonată sine die.*

Din raportul de inspecție fiscală nr. F-SX ZZZ/2013 reiese că organele de inspecție fiscală au motivat măsură respingerii la deducere a TVA prin aceea că societatea nu a prezentat documente care să susțină continuitatea intenției declarate cu privire la scopul achiziției terenului.

Prin urmare, **pentru ca dreptul de deducere să fie pastrat societatea**, în calitate de persoană impozabilă interesată, **trebuie să facă dovada că necontinuarea demersurilor pentru realizarea proiectului imobiliar se datorează unor circumstanțe care nu depind de propria sa voință.**

Or, în raport de motivele invocate de societate prin contestația formulată și documentația existentă la dosar se reține că SC ABC SRL **nu a făcut dovada că circumstanțe obiective, care nu depind de propria sa voință, au făcut-o să nu mai întreprindă niciun demers până la data realizării inspecției fiscale în vederea valorificării în orice mod, în cadrul unei activități economice taxabile**, a imobilului achiziționat în anul 2006.

Astfel, chiar dacă a existat un litigiu cu privire la terenul respectiv care a împiedicat obținerea autorizației de construire, **acest motiv a avut caracter temporar**, având în vedere că încă din data de **06.12.2011** Tribunalul București s-a pronunțat în sensul că pentru imobilul din str. Fainari nr. 19 mostenitorii au dreptul doar la despăgubiri în condițiile Legii nr. 247/2005, sentința instanței de fond rămânând irevocabilă la data de **27.09.2012** prin respingerea

recursului formulat de AVAS. Sustinerea contestatarei in sensul ca nu a fost parte in litigiul existent pe rolul instantelor judecatoresti si, prin urmare, nu putea cunoaste stadiul procesual sau cele hotarate de instanta pentru a justifica lipsa oricaror demersuri pentru continuarea proiectului investitional dupa data de 27.09.2012 este vadit neintemeiata avand in vedere ca **societatea cunoaste datele litigiului** (numar de dosar, parti etc.), iar datele referitoare la **stadiul procesual si continutul pe scurt al solutiei** (dispozitivul sentintei) **sunt publice si accesibile oricarei persoane** interesate, nu numai partilor din proces, prin simpla consultare a portalului instantelor de judecata.

In ceea ce priveste motivatiile societatii privind costurile ridicate intr-o piata imobiliara deficitara si hotararea investitorilor concentrata asupra unui alt proiect se retine ca acestea, in sine, nu reprezinta circumstante care sunt exterioare factorilor de decizie si, astfel, independente de vointa sa. De altfel, avand in vedere chiar jurisprudenta comunitara invocata de contestatara insasi din cauza C-110/94 Inzo se retine ca SC ABC SRL **nu a prezentat niciun studiu de profitabilitate din care sa reiasa stadiul pietei, oportunitatile, variantele de valorificare a investitiei etc.** si care sa justifice decizia de a continua sau de a amana realizarea proiectului imobiliar.

In acest sens se retine ca simpla afirmatie a contestatarei, in sensul ca amanarea realizarii proiectului imobiliar se datoreaza crizei economice nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care nu este insotita si de acte doveditoare. Fiind vorba de un proiect pentru care s-au angajat costuri, amanarea sau renuntarea la acesta implica, in mod logic, faptul ca decidentii societatii au luat o astfel de decizie pe baza **unor elemente concrete, evaluabile, nu pe simpla perceptie a caracterului nefavorabil al conjuncturii determinata de criza economica.** De asemenea, se retine si faptul ca, in plan real, fiecare afacere a fost afectata in mod diferit de criza economica, astfel ca existenta crizei economice nu reprezinta o prezumtie absoluta a imposibilitatii derularii oricarui proiect de afaceri si, implicit, a circumstantelor care nu depind de vointa persoanei impozabile.

In acelasi mod, hotararea investitorilor de a se concentra pe un alt proiect imobiliar, in fapt de a desfasura activitati economice in cadrul unei alte societati, nu poate avea caracterul unui motiv obiectiv care sa justifice nerealizarea proiectului imobiliar de catre contestatara insasi.

Referitor la faptul ca dreptul de deducere pentru teren a fost pastrat, desi este in aceeaasi situatie cu cladirea pentru care nu s-a acordat drept de deducere, se retine ca inspectia fiscala ce face obiectul prezentei contestatii a fost realizata urmare reverificarii dispuse prin decizia de solutionare a contestatiei nr. ds/2012, iar noile organe de inspectie erau tinute de prevederile art. 213 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, astfel ca in urma reverificarii aceasta nu puteau stabili in sarcina societatii sume mai mari decat prin actul anterior desfiintat intrucat aceasta ar fi insemnat agravarea situatiei societatii in propria sa cale de atac.

In consecinta, se retin ca intemeiate constatarile organelor de inspectie fiscala referitoare la faptul ca SC ABC SRL nu a prezentat documente care sa sustina continuitatea intentiei declarate cu privire la scopul achizitiei terenului si, in conditiile in care nu a justificat cu dovezi obiective ca amanarea sau abandonarea proiectului imobiliar se datoreaza unor circumstante care nu depind de propria sa vointa, aceasta nu-si poate pastra dreptul de deducere a TVA in suma de V lei, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de A lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara stabilita prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere nr. F-SX YYY/2013 SC ABC SRL fost obligata la plata unor accesorii aferente TVA in suma totala de A lei, din care M lei majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si P lei penalitati de intarziere aferente TVA. Accesoriile au fost calculate de la data de 25.04.2008 si pana la data de 31.07.2012 pentru TVA ramasa de plata in suma de Q lei, in urma stabilirii diferentei suplimentare de TVA in suma de V lei si respingerii la rambursare a TVA in suma de R lei.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

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

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

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

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

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

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora SC ABC SRL datoreaza diferenta suplimentara de TVA, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 119, art. 120, art. 120¹ si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2013, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului x a Finantelor Publice pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de V lei si accesorii aferente in suma de A lei.

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