

**DECIZIA nr. 735 din 21.11.2016** privind  
solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/27.09.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Administratia Sector 5 a Finantelor Publice cu adresa nr. MBS5 AIF x/26.09.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/27.09.2016, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL** cu sediul in Bucuresti, Bd. R E nr. camera , sc. , et. , ap. , sector 5.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/16.09.2016, il 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/27.07.2016, emisă in baza în baza raportului de inspectie fiscală nr. F-S5 x/27.07.2016, comunicată sub semnatura in data de 03.08.2016, prin care s-a stabilit TVA suplimentară si respinsa la rambursare în sumă y lei si TVA aprobata la rambursare în sumă t lei. Societatea contestă TVA suplimentară si respinsa la rambursare în sumă 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 **SC X SRL**.

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

I. Prin contestatia formulata X Invest solicita anularea in parte a deciziei de impunere pentru TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

In prezent se afla in plin proces investitional privind realizarea unui proiect imobiliar constand in construirea unui imobil de locuinte in regim de inaltime Ds+P+3E+4-5Er pe terenul achizitionat in baza contractului de vanzare-cumparare incheiat cu D U SRL.

1. Exista un ansamblu de documente care, interpretate in mod unitar dovedesc ca investitia efectuata este in interesul sau si nu al altei persoane impozabile:

- Promisiunea bilaterala de vanzare-cumparare incheiata cu D U SRL in data de 03.09.2013, avand ca obiect terenul intravilan cu suprafata de x mp, respectiv terenul cu suprafata de x mp;

- Procesele verbale de predare-primire a terenurilor de la D U SRL la X SRL incheiate la data de 03.09.2013 si la data de 26.09.2013;

- Contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/13.08.2015 prin care X SRL a dobandit dreptul de proprietate asupra terenului si incheierea de intabulare nr. x/14.08.2015 emisa de OCPI Bucuresti - BCPI sector 1.

Chiar daca promisiunea de vanzare-cumparare nu a fost incheiata in forma notariala exista dovezi suficiente si rezonabile care confirma intentia de derulare a unei activitati economice.

2. Anteccontractul respecta conditiile de validitate prevazute de legislatia in vigoare: este suficienta intocmirea in forma scrisa a actului sub semnatura privata pentru a face dovada intentiei partilor, conform Codului civil numai pentru inscrierea in cartea funciara fiind necesara forma autentica.

3. Partile stabilesc de la data anteccontractului drepturile si obligatiile asupra terenurilor: prin promisiunea bilaterala de vanzare-cumparare D U SRL da dreptul X SRL sa indeplineasca toate procedurile necesare (lucrari, solicitari avize, autorizatii, negocieri si semnari contracte), sa construiasca pe terenuri cu scopul de a obtine valoare adaugata asupra acestora.

Nu exista nicio sustinere contractuala si nicio ratiune economica pentru a refactura costurile investitionale catre promitentul-vanzator, ceea ce ar conduce la includerea acestora in pretul vanzarii terenului, ca accesorii, iar pozitia fiscala a celor doua societati ar ramane nemodificata.

4. Nu exista niciun argument care sa transforme X in cumparator-revanzator al serviciilor de dezvoltare imobiliara.

Conform art.129 alin.4 lit.a (art.271) din Codul fiscal, refacturarea presupune ca X sa actioneze in numele si pe seama D U SRL, ceea ce nu este cazul, intre parti neexistand un contract de comision sau intermediere; or, promisiunea bilaterala de vanzare-cumparare stipuleaza contrariul, toate costurile investitionale fiind responsabilitatea X.

Numai in situatia in care D U nu si-ar fi indeplinit promisiunea de a semna contractul de vanzare-cumparare X ar fi fost indreptatita sa refactureze costurile proiectului.

5. Pretul contractului face referire doar la teren nu si la imobilul construit pe acesta: daca promitentul vanzatoare ar trebui sa includa in pretul de vanzare si lucrarile de constructie, aceasta contravine intelegerii dintre parti.

In concluzie, X solicita admiterea contestatiei pentru TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x/27.07.2016, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Sector 5 a Finantelor Publice a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x/27.07.2016, TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare în sumă y lei, din care societatea contesta TVA in suma de y lei.

**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:

SC X SRL este inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data de 12.09.2013 si are ca obiect de activitate "Dezvoltare (promovare) imobiliara" - cod CAEN 4110.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x/27.07.2016 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 5 a Finantelor Publice a efectuat inspectie fiscala partiala la SC X SRL, in vederea efectuarii controlului decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare pentru perioada 12.09.2013-31.12.2015.

In baza constatarilor consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x/27.07.2016 a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x/27.07.2016, prin care s-a stabilit TVA suplimentară si respinsa la rambursare în sumă y lei, contestata si TVA aprobata la rambursare în sumă t lei.

Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de y lei, cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala procedat la colectarea TVA aferenta achizitei unor servicii, prin reincadrarea tranzactiei, in conditiile in care societatea nu a facut dovada utilizarii serviciilor achizitionate in scopul desfasurarii propriei activitati a persoanei impozabile fiind puse la dispozitie cu titlu gratuit societatii afiliate, iar argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările inspectiei fiscale cu privire la TVA contestata.

**In fapt**, in perioada verificata, SC X SRL a inregistrat TVA deductibila aferenta achizitiilor de servicii efectuate de la diversi furnizori pentru dezvoltarea unui proiect imobiliar reprezentand: antrepriza generala, management/consultanta proiect imobiliar, proiectare si arhitectura, servicii notariale si juridice, servicii topografice si conexe si achizitii pentru nevoile societatii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile din perioada septembrie 2013-august 2015 sunt anterioare dobandirii dreptului de proprietate asupra terenului pe care se edifica proiectul imobiliar, respectiv anterior incheierii contractului de vanzare-cumparare cu vanzatorul SC D U SRL.

Ca urmare, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x/27.07.2016 s-a procedat la colectarea TVA in suma de y lei, in conformitate cu prevederile art.129 alin.4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motivat de faptul ca achizitiile efectuate in favoarea SC D U SRL (proprietar al terenului) sunt asimilate prestarii de servicii efectuate cu plata puse la dispozitie cu titlu gratuit.

Prin contestatia formulata si prin explicatiile date in timpul inspectiei fiscale, SC X SRL considera ca pentru achizitiile efectuate in vederea dezvoltarii proiectului imobiliar in baza promisiunii de vanzare-cumparare incheiata cu D U SRL are dreptul de deducere a TVA, chiar daca promisiunea de vanzare-cumparare nu a fost incheiata in forma autentica.

**In drept**, potrivit art.126, art.129, art.145 si art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile** în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) **operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată; [...]**”.

**“Art.129 (4) - Sunt asimilate prestarii de servicii efectuate cu plata urmatoarele:**

a) *utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica sau pentru a fi puse la dispozitie, în vederea utilizarii în mod gratuit, altor persoane, daca taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;*

b) **serviciile care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajatilor sai sau pentru uzul altor persoane.**“

**“Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

a) **operațiuni taxabile; [...]**”.

**“Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere**

**(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate ori **serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau** de către o persoană impozabilă, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 [...]

Fata de cadrul legal mentionat anterior se retine ca, in sfera operatiunilor impozabile se includ operatiunile care, in conditiile prevazute de lege, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, aflate in sfera taxei, efectuate cu plata, realizate de o persoana impozabila. Conditia referitoare la plata bunurilor implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta, respectiv a unui avantaj pentru client prin furnizarea de bunuri si/sau servicii, iar contrapartida obtinuta aferenta avantajului primit o constituie efectuarea platii catre furnizor.

In sfera livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii efectuate cu plata sunt incluse si acele bunuri si servicii utilizate în scopuri care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile sau cele care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, dar sunt achizitionate pentru a fi puse la dispozitie pentru uzul personal al angajatilor sau al altor persoane, în mod gratuit, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial.

Se retine si faptul ca prevederile art.145 si art.146 din Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor efectuate de destinatia acestor achizitii, respectiv ca ele sa fie **utilizate in folosul operatiunilor impozabile ale societatii comerciale**, in acelasi timp, persoana impozabila avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor fiscale, pe langa documentele privind contractarea unor bunuri si servicii si a facturilor emise, **dovezi obiective** care sa demonstreze **utilizarea acestora in scopul desfasurarii activitatii sale economice generatoare de venituri.**

Referitor la reconsiderarea tranzactiilor din punct de vedere fiscal, art.11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

**“Art. 11. – (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.**

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

*In conditiile in care textul de lege antecitat consacra principiul prevalentei economicului asupra juridicului, nu poate fi retinuta sustinerea societatii contestatoare in sensul ca este suficienta intelegerea partilor si intocmirea in forma scrisa a unui acord. Dimpotriva, organele de inspectie fiscala au dreptul sa analizeze tranzactiile contribuabililor fie prin reincadrarea formei lor pentru a reflecta continutul economic real si nu cel dedus din forma juridica a tranzactiilor, fie prin neluarea lor in considerare, in masura in care ele nu au un continut economic, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate, dupa cum reiese din definitia fiscala a “tranzactiilor artificiale”.*

Reconsiderarea tranzactiilor in cadrul inspectiilor fiscale implica si aplicabilitatea prevederilor art.111, art.118 si art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“Art.111 - (1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.**

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

(...);

c) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;**

d) **verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;**

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; (...);

i) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal; (...).”**

**“Art.118 - (5) Inspectia fiscala are in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”**

**“Art.131 - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatarile organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.**

(2) **Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate**, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) **La raportul de inspecție fiscală se anexează**, ori de câte ori este cazul, **acte privind constatări efectuate** la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

**(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:**

a) **deciziei de impunere**, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare; (...).”

Totodata, potrivit art. 7 din actul normativ sus-mentionat:

**"(3) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.**

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege."

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea *in concreto* a **starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu indeplineste conditiile de rambursare a TVA aferenta achizitiilor efectuate in vederea dezvoltarii unui proiect imobiliar, pe motiv ca acestea au fost puse la dispozitie cu titlu gratuit in favoarea altei societati, proprietar asupra terenului in perioada efectuarii achizitiilor si au procedat la reincadrarea operatiunilor, prin colectarea TVA, respectiv ca fiind prestare de servicii cu plata, in conformitate cu prevederile art.129 alin.4 lit.a din Codul fiscal.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. La data de **03.09.2013**, intre D U SRL, in calitate de promitenta vanzatoare si X SRL, in calitate de promitenta cumparatoare a intervenit Promisiunea bilaterala de vanzare-cumparare privind terenul intravilan cu suprafata de x mp, impreuna cu terenul intravilan cu suprafata de x mp situate in Bucuresti str. O nr. , inscrise in cartea funciara, insotita cu Acordul de vanzare cumparare nr.x/**02.09.2015** si Actul aditional nr.x/26.09.2013 la Promisiunea bilaterala de vanzare-cumparare.

Conform celor inscrise in promisiunea de vanzare-cumparare, promitenta vanzatoare:

- declara ca pentru acest teren a obtinut autorizatia de construire nr.x/20.04.2011 emisa de Primaria municipiului Bucuresti, cu prelungire pana la 21.04.2013;

- da dreptul promitentei cumparatoare sa indeplinesca toate procedurile necesare, lucrari, solicitari de certificate, avize, autorizatii, negocieri si semnari contracte, sa construiasca pe terenuri cu scopul de a obtine valoare adaugata asupra acestora pe cheltuiala sa, iar promitenta cumparatoare declara ca este de acord sa primeasca dreptul de a indeplini cele incredintate de promitenta vanzatoare.

Pretul stabilit intre parti este de x euro pentru toate terenurile care fac obiectul promisiunii de vanzare-cumparare.

Totodata se mentioneaza ca *“Autentificarea contractului de vanzare-cumparare se va semna intr-un termen de maxim 2 (doi) ani / 24 (douazeci si patru) luni de la semnarea prezentei promisiuni bilaterale de vanzare – cumparare, respectiv pana la 26.09.2015, dar nu mai tarziu de 6 (sase) luni de la inceperea saptaturilor pe terenuri, cu posibilitatea prelungirii termenului prin acordul partilor (...).*

Partile acorda ca posesia asupra terenurilor se va transfera la data semnarii contractului de vanzare-cumparare, respectiv factura fiscala se va emite la data predarii posesiei terenurilor, la semnarea contractului de vanzare cumparare.”

Promisiunea bilaterala de vanzare-cumparare data de 03.09.2013, semnata numai de parti, fara a fi autentificata, este insotita de Procese verbale de predare-primire a terenurilor de la D U SRL la X SRL incheiate la data de 03.09.2013 si la data de 26.09.2013 privind predarea-primirea dreptului de utilizare asupra terenurilor intravilane.

2. La data de 13.08.2015 intre D U SRL, in calitate de vanzatoare si X SRL, in calitate de cumparatoare a intervenit Contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/13.08.2015, prin care prima vinde celei de-a doua “imobilul – teren intravilan curti-constructii in suprafata de x mp din masuratorile cadastrale”, situat in Bucuresti str. O nr. , inscris in cartea funciara nr. x, conform incheierii nr. x/14.11.2014 eliberata de Biroul de cadastru si publicitate imobiliara sector 1, Bucuresti.

Conform mentiunilor din contract:

- D U SRL, reprezentata de OBFJ, declara ca “pentru imobilul ce face obiectul prezentului contract s-a obtinut autorizatia de construire nr. x din 20.04.2011 emisa de Primaria Municipiului Bucuresti, care s-a prelungit la 20.04.2012 pana la 21.04.2013 (...) Certificatul de Urbanism nr. x/x din 29.10.2013 emis de Primaria Municipiului Bucuresti (...) nr.x/x din 22.07.2014 (...) Autorizatia de construire nr. x/x din 25.07.2014 (...) nr.x/x din 06.01.2015 (...), pentru care s-a prezentat inceperea lucrarilor (...) cu nr.x/15.03.2013 si nr.x/25.02.2015 si la Inspectoratul in Constructii Bucuresti Ilfov cu nr.x/2/18.03.2013 si nr.x/23.02.2015 impreuna cu toate avizele, acordurile si



toate celelalte documente cu privire la imobil , ce se cesioneaza cu titlu oneros, care este inclus in pretul imobilului (...).”

- X SRL, reprezentata de OBFJ mentioneaza “inteleg sa cumpar (...) imobilul mai sus aratat la pretul mentionat, pe care il voi achita la data receptiei constructiei de catre autoritatile oficiale (...), in conditiile prevazute in prezentul contract cu al carui continut ma declar de acord.”

Totodata, la data de 13.08.2015, D U SRL a emis catre X SRL factura nr.x in valoare totala de t lei, al carei obiect il constituie “vanzare imobil str. O nr. sector 1 Bucuresti conform contract de vanzare autentificat (...) sub nr. x din 13.08.2015.”

3. In perioada septembrie 2013-august 2015, X SRL a efectuat achizitii de servicii pentru dezvoltarea proiectului imobiliar de la diversi furnizori, neacceptate la deducere, reprezentand: servicii de antrepriza generala de la W P SRL, in baza contractului x/20.01.2015; servicii de proiectare si arhitectura de la ADN B de A SRL, in baza contractului de proiectare nr. x/06.09.2013 privind obtinere autorizatii, acorduri, avize, certificat urbanism, planuri cadastrale, proiecte, activitate de proiectare; servicii de management/consultanta proiect imobiliar de la D M & C SRL, in baza contractului fn/20.08.2015; servicii topografice si conexe in baza contractelor incheiate cu T S SRL; servicii conexe proiect; servicii notariale si juridice.

Achizitiile au fost efectuate in numele D U SRL.

4. Din constatările organelor de inspectie fiscala, precum si din informatiile fiscale existente cu privire la SC D U SRL au rezultat urmatoarele:

- intre D USRL si X SRL exista relatii de afiliere, asa cum sunt definite la art.7 alin.1 din Codul fiscal, respectiv: ambele au ca asociat comun EH Limited din Cipru cu o cota de participare de 50% si acelasi administrator (dl. OBFJ);

- cele doua societati au domiciliu fiscal comun, in baza contractului de comodat nr.x/03.06.2013 incheiat cu titlu gratuit si pe durata nedeterminata, imobilul fiind in proprietatea administratorului celor doua societati;

- finantarea proiectului imobiliar este realizata 100% din aportul personal al asociatilor, asa cum reiese din contractele de imprumut pe termen scurt, reflectate in evidenta contabila in contul decontari intre asociati; in perioada septembrie 2013-decembrie 2015 X SRL a incheiat o serie de contracte de imprumut cu E H Limited din Cipru, asociat majoritar;

- **D U SRL a fost inregistrata in scopuri de TVA in perioada 01.07.2007-31.10.2012, iar incepand cu data de 31.10.2012 s-a anulat din oficiu inregistrarea in scopuri de TVA a societatii, conform prevederilor art.153 alin.9 lit.e din Codul fiscal.**

5. Urmare documentelor si explicatiilor solicitate in timpul inspectiei fiscale, in vederea clarificarii situatiei de fapt fiscale cu privire la proiectul imobiliar, prin Nota explicativa din data de 13.06.2016, imputernicitul societatii mentioneaza:

A. Referitor la detinerea de catre societate a autorizatiilor, certificatelor, avizelor, acordurilor etc. pentru construirea imobilului din str. O nr. , sector 1, au fost prezentate o serie de inscrieri dupa cum urmeaza:

- Autorizatia de construire emisa de Primaria municipiului Bucuresti sub nr. x/x/29.07.2014 **pe numele D U SRL** pentru executarea "lucrarilor de construire pentru modificari pe tema privind lucrarile de constructii autorizate prin Aut. Construire nr.x/x/20.04.2011 emisa de Primaria municipiului Bucuresti, respectiv: recompartimentare interioara, modificare structura rezistenta, modificare fatade pentru functiune locuire **pentru terenul din str. O nr. , compus din teren in suprafata de x mp care se afla in proprietatea privata a societatii D U SRL;**

- Autorizatia de construire emisa de Primaria municipiului Bucuresti sub nr. x/x/06.01.2015 **pe numele D U SRL** pentru autorizarea lucrarilor de extindere a subsolului (..) pentru cladirea in executie emisa pentru suprafata de x mp;

- Adresa emisa de **D U SRL** inregistrata la Primaria municipiului Bucuresti sub nr. x/24.09.2015 prin care aduce la cunostinta faptul ca in calitate de titular al autorizatiilor mai sus mentionate a vandut catre X SRL imobilul-teren intravilan curti constructii din str. O nr.x, sector 1, inscris in cartea funciara cu nr.x. *Se mentioneaza ca pana la data finalizarii inspectiei fiscale nu s-a solutionat cererea, nefiind prezentat niciun document pe numele societatii;*

- Adresa nr.x/29.05.2014 emisa de Directia Generala Infrastructura si Servicii Publice din cadrul PMB catre **D U SRL** prin care se comunica acordarea avizului favorabil privind modificarea solutiei constructive la imobilul situat in str. O nr.x conform certificatului de urbanism si planurilor anexate;

- Acord nr.x, inregistrat la Inspectoratul de Stat in Constructii Ilfov sub nr.x/26.06.2014 emis catre **D U SRL** privind acordul cu privire la interventiile solicitate in vederea obtinerii autorizatiei de construire potrivit documentatiei depuse pentru recompartimentari interioare, modificari structura rezistenta si fatade la constructia din str. O nr.x;

- Avize emise de furnizorii de energie electrica, apa, telefonie (Enel Distributie, Apa Nova, Romtelecom) catre **D U SRL**, prin ADN B A SRL privind acordul pentru executarea lucrarilor la imobilul din str. O nr.x.

Cu privire la aceste avize se mentioneaza ca sunt insotite de schite privind proiectarea lucrarilor de catre diversi furnizori avand ca beneficiar D U SRL, conform informatiilor existente in baza de date a ANAF livrarile fiind declarate de aceste societati in declaratiile informative 394.

B. Referitor la modul de finantare se mentioneaza ca "finantarea a fost obtinuta din partea asociatilor conform contractelor de imprumut (...)", iar "pana la data prezentei nu s-au rambursat sume din capitalul imprumutat."

6. Urmare documentelor si explicatiilor prezentate, organele de inspectie fiscala au efectuat cercetare la fata locului consemnata in procesul verbal nr. x/08.06.2016, in care s-a retinut faptul ca la adresa din str. O nr. x s-a identificat terenul si imobilul in constructie, respectiv subsol si 5 etaje, in stadiul de structura zidarie, fara finisari exterioare sau interioare avand afisat panoul in care este specificata autorizatia de construire emisa de pe numele **SC D U SRL.**

Fata de documentele si de explicatiile prezentate de contestatara, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca SC X SRL nu poate sustine cu documente justificative utilizarea serviciilor achizitionate in scopul desfasurarii activitatii sale economice generatoare de venituri, astfel incat achiziitiile efectuate de la data inceperii lucrarilor, respectiv septembrie 2013 - pana la data dobandirii dreptului de proprietate asupra terenului, respectiv **13.08.2015** sunt asimilate prestarii serviciilor efectuate cu plata puse la dispozitia societatii afiliate SC D U SRL si au considerat ca societatea nu are dreptul la rambursarea TVA in suma de y lei, potrivit prevederilor art.129 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

1. In ceea ce priveste dreptul de proprietate asupra terenurilor si cladirilor sunt incidente urmatoarele dispozitii legale:

*Legea nr. 287/2009 privind Codul civil:*

**“Art. 565. – In cazul imobilelor inscrise in cartea funciara, dovada dreptului de proprietate se face cu extrasul de carte funciara”.**

*Legea nr. 71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 287/2009 privind Codul civil, cu modificarile ulterioare:*

“Art. 56 – (1) Dispozițiile Codului civil privitoare la dobândirea drepturilor reale imobiliare prin efectul înscrierii acestora în cartea funciară se aplică numai după finalizarea lucrărilor de cadastru pentru fiecare unitate administrativ-teritorială și deschiderea, la cerere sau din oficiu, a cărților funciare pentru imobilele respective, în conformitate cu dispozițiile Legii cadastrului și a publicității imobiliare nr. 7/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**(2) Până la data prevăzută la alin.(1), înscrierea în cartea funciară a dreptului de proprietate și a altor drepturi reale, pe baza actelor prin care s-au transmis, constituit ori modificat în mod valabil, se face numai în scop de opozabilitate față de terți”.**

*Legea cadastrului si publicitatii imobiliare nr. 7/1996, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:*

**“Art. 2. – (2) Prin sistemul integrat de cadastru și carte funciară se realizează:**

a) identificarea, descrierea și înregistrarea în documentele cadastrale a imobilelor prin natura lor, măsurarea și reprezentarea acestora pe hărți și planuri cadastrale, precum și stocarea datelor pe suporturi informatice;

b) **identificarea și înregistrarea proprietarilor**, a altor deținători legali de imobile și a posesorilor;

c) furnizarea datelor necesare sistemului de impozite și taxe pentru stabilirea corectă a obligațiilor fiscale ale contribuabililor, solicitate de instituțiile abilitate;

d) **publicitatea imobiliară, care asigură opozabilitatea drepturilor reale imobiliare**, a drepturilor personale, a actelor și faptelor juridice, precum și a oricăror raporturi juridice supuse publicității, referitoare la imobile”.

“Art. 21. – (1) Publicitatea imobiliară întemeiată pe sistemul de evidență a cadastrului are ca obiect înscrierea în cartea funciară a actelor și faptelor juridice referitoare la imobilele din aceeași unitate administrativ-teritorială, în scopul transmiterii sau constituirii de drepturi reale imobiliare ori, după caz, al opozabilității față de terți a acestor înscrieri”.

“Art. 23. – **Cartea funciară** este alcătuită din titlu, indicând numărul ei și numele localității în care este situat imobilul, precum și din 3 părți:

[...]

B. partea a II-a, referitoare la înscrierile privind dreptul de proprietate și alte drepturi reale, care cuprinde:

a) **numele proprietarului;**

b) **actul sau faptul juridic care constituie titlul dreptului de proprietate**, precum și menționarea înscrisului pe care se întemeiază acest drept; [...].”

Prin urmare, înscrierea în cartea funciară a unui imobil reprezintă dovada dreptului de proprietate asupra acestuia și se face numai în scop de opozabilitate față de terți.

De altfel, însăși contestata menționează că promisiunea de vânzare-cumpărare (antecontractul) nu dă naștere unui drept real de proprietate, ci unui drept de creanță care nu se înscrie în cartea funciară.

2. În ceea ce privește invocarea ca justificare privind dreptul de rambursare a TVA a existenței unui “întreg ansamblu de documente care, interpretate în mod unitar, dovedesc în mod suficient și rezonabil că investiția efectuată de Saja este în interesul său și nu al altei persoane” se rețin următoarele:

A. Promisiunea bilaterală de vânzare-cumpărare din data de 03.09.2013, însoțită de acte adiționale și procese verbale de predare-primire ce privesc dreptul de utilizare asupra terenurilor reprezintă acordul convenit între cele două părți, societăți afiliate, semnat de aceeași persoană pentru ambele părți (în calitate de administrator al celor două societăți), fără a fi autentificată, prin care promitentul vânzător se angajează față de beneficiar să încheie cu acesta în termenul stabilit, un contract ale cărui elemente sunt stabilite prin acest acord (promisiune).

Astfel, prin antecontractul de vânzare-cumpărare se stabilește obiectul vânzării, prețul terenului a cărui proprietate urmează a se transmite, termenul până la care se va încheia tranzacția și va fi autentificat contractul de vânzare-cumpărare, precum și alte clauze considerate esențiale de părți pentru viitorul contract, menționându-se în mod expres că “Partile acordă ca posesia asupra terenurilor se va transfera la data semnării contractului de vânzare-cumpărare, respectiv factura fiscală se va emite la data predării posesiei terenurilor, la semnarea contractului de vânzare-cumpărare.”

B. Dreptul de proprietate asupra imobilului, respectiv asupra terenului intravilan pe care se edifica constructia pentru care X SRL a efectuat achizițiile în nume propriu pentru a fi puse la dispoziția D U SRL a fost dobândit de X SRL de la D U SRL **numai la data de 13.08.2015**, prin încheierea contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. x/**13.08.2015** și prin încheierea de intabulare nr. x/**14.08.2015** emisa de OCPI București - BCPI sector 1.

Mai mult, în cuprinsul contractului de vânzare-cumpărare nr. x/13.08.2015 se menționează: "Transmisiunea proprietății cu toate atributele sale și predarea imobilului, împreună cu tot ceea ce este necesar pentru exercitarea liberă și neîngrădită a posesiei (...), se face astăzi data autentificării contractului. Posesia imobilului se transferă astăzi, 13.08.2015, data autentificării contractului de vânzare-cumpărare, împreună cu toate bunurile imobile existente pe teren, dacă este cazul."

Potrivit art.555 din Noul Cod Civil, dreptul de proprietate privată este definit prin posesia, folosința și dispoziția: dreptul real al titularului de a poseda, de a folosi și de a dispune (*jus possidendi, jus utendi, jus fruendi și jus abutendi*) de bunul său, proprietate privată, atribute ce pot fi exercitate în mod absolut, exclusiv și perpetuu, cu respectarea limitelor legale.

Folosința (*jus utendi și jus fruendi*) ca atribut al dreptului de proprietate, reprezintă dreptul proprietarului de a se servi personal de bunul său în funcție de natura acestuia.

Ca atare, motivația societății privind transmiterea dreptului de folosință în anul 2013 este neîntemeiată.

C. Conform informațiilor existente în baza de date a ANAF - extrasul din data de 27.07.2016 - SC D U SRL a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.01.2007-31.10.2012, **fiind-i anulată înregistrarea în scopuri de TVA, din oficiu, conform art.153 alin.9 din Codul fiscal, începând cu data de 31.10.2012.**

D. Din documentația existentă în dosarul contestației rezultă că toate autorizațiile de construire, avizele, acordurile privind construcția imobilului din str. O nr.x sunt eliberate de instituțiile abilitate **pe numele SC D U SRL** sau pe numele ADN B de A SRL, **în numele SC D U SRL.**

Concluzionând, până la data încheierii contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. x/**13.08.2015**, toate achizițiile efectuate de X SRL au fost puse la dispoziția D U SRL.

Ca atare, nu orice decizie luată în materie de afaceri, care urmărește un scop economic pentru societate este considerată ca fiind realizată și în scop fiscal, știut fiind faptul că fiscalitatea are (mai ales) și alte rațiuni decât cele ce corespund activității economice reale și, totodată nu orice achiziție a unor bunuri/servicii "*în scopul activității economice*" este suficientă din punct de vedere fiscal pentru asigurarea deductibilității integrale, nelimitate și

*neconditionate a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta contestatara, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala a fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.*

Astfel, referitor la colectarea TVA se retine faptul ca, chiar si in situatia in care s-a acordat deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor efectuate de la furnizori, inspectia fiscala este indreptatita sa procedeze la colectarea TVA pentru sumele respective, in situatia in care, urmare verificarilor efectuate a constatat ca in perioada septembrie 2013-august 2015 serviciile nu au fost achizitionate in vederea realizarii obiectului **sau** de activitate si in scopul desfasurarii activitatii economice generatoare de venituri, ci au fost puse la dispozitia altei persoane juridice.

Ca urmare, nu pot fi retinute simplele afirmatii ale contestatarii potrivit carora avea drept de rambursare a TVA aferenta achizitiilor, in conditiile in care proprietara terenului era D U SRL, iar autorizatiile si avizele erau emise tot pe numele D U SRL.

Astfel nu pot fi retinute in solutionarea contestatiei decat argumente concrete insotite de dovezi, formulate si depuse de societate, prin care sa se motiveze cererea formulata de anulare a deciziei contestate.

În speta sunt aplicabile prevederile art. 269 si art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„Art. 269 - Forma și conținutul contestației**

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) **dovezile pe care se întemeiază;** ”*

**“Art. 276 - Soluționarea contestației**

*(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**”*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că contestatara trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, sa anexeze contestatiei inscrisurile doveditoare, organul de solutionare analizand contestatia si in functie **de documentele existente la dosarul cauzei.**

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o

dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 „cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri (...)” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Cum contestatara nu a depus documente sau nu a formulat argumente care să probeze motivele sale, privind folosul obținut din achiziția serviciilor și nici nu a dovedit o altă situație decât cea reținută de organele de inspecție fiscală nu pot fi reținute ca întemeiate argumentele cu privire la aceste aspecte, astfel încât contestația **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA stabilită suplimentar în suma de y lei.**

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art.11, art.126, art.129, art.145 și art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 565 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, art. 56 din Legea nr. 71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 287/2009 privind Codul civil, cu modificările ulterioare, art. 2, art. 21 și art. 23 din Legea cadastrului și publicității imobiliare nr. 7/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 249 și art.250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă art. 7, art.73, art.11, art.118, art.131, art. 269, art. 276 și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

## **DECIDE**

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-S5 x/27.07.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din

cadrul Administratiei sector 5 a Finantelor Publice pentru TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y 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.