

## D E C I Z I E nr. 2553/268 din 28.11.2008

I. Prin contestatia formulata societatea solicita anulara obligatiilor suplimentare stabilite prin "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" nr. (...) in suma de (...) lei ce reprezinta TVA respinsa de la rambursare.

In sustinerea cauzei SC (...) SRL arata ca echipa de control venita pentru solutionarea cererii de rambursare TVA in suma de (...) lei, a stabilit la Capitolul "Analiza TVA deductibila" din Raportul de Inspectie Fiscala, ca suma de (...) lei reprezentand TVA aferenta serviciilor prestate de catre BNP (...) este nedeductibila.

Prin Raportul de inspectie fiscala intocmit in data de 25.09.2008 organele fiscale au constatat ca: *"societatea achizitioneaza terenuri arabile extravilan, cu mentiunea ca prin contractul de vanzare - cumparare, vanzatorul se obliga sa scoata din circuitul agricol aceste terenuri achizitionate, urmad ca diferenta de pret de (...) euro sa se achite in termen de un an de la data incheierii contractului de vanzare - cumparare, cu conditia ca pana la acea data vanzatorii vor indeplini formalitatile de scoatere a terenului din circuitul agricol sau la data scoaterii din circuitul agricol daca aceasta data este ulterioara termenului de 1 an stipulat mai sus.*

*Pana la data incheierii controlului societatea nu a prezentat documentele din care sa rezulte ca respectivul teren a fost scos din circuitul agricol.*

*Odata cu incheierea de autentificare nr. (...), BNP (...), intocmeste factura nr. (...) in suma de (...) lei din care TVA in suma de (...) lei.*

*Potrivit prevederilor art. 141 alin. 2 lit. f) livrarea de catre orice persoana a oricarui teren este scutita de taxa, fara drept de deducere.*

*Deoarece la 31 decembrie 2007 avea in portofoliu teren arabil extravilan si dat fiind si obiectul de activitate - cumpararea si vanzarea de bunuri imobiliare - societatea precizeaza ca la data mentionata mai sus nu se cunostea daca acest teren va fi vandut ca teren agricol in regim de scutire fara drept de deducere sau va fi vandut ca teren constructibil, operatiune care este taxabila cu drept de deducere.*

*Potrivit prevederilor art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ."*

SC (...) SRL sustine ca incadrarea facuta de catre organele fiscale pentru serviciile prestate de catre BNP (...) la care se face referire in Raportul de inspectie fiscala este total eronata, fara sa fie in conformitate cu situatia reala a operatiunilor desfasurate de societate, din urmatoarele motive:

1). In primul rand contractul de vanzare - cumparare autentificat de BNP (...) este un contract complex ce are in final ca si obiect vanzarea - cumpararea de terenuri constructibile, iar prin contract vanzatorii se obliga sa scoata terenurile din circuitul agricol.

Pretul de vanzare - cumparare al terenurilor a fost stabilit luand in calcul si operatiunea de scoatere din circuitul agricol al terenului, vanzatorii au platit impozitul pe vanzarea terenurilor la valoarea de vanzare care include si operatiunea de scoatere a terenurilor din circuitul agricol, onorariul notarului (care in opinia organului de control, nu este aferent unei operatiuni taxabile) s-a calculat la valoarea de

vanzare a terenurilor care include si operatiunea de scoatere a terenurilor din circuitul agricol.

La data controlului dosarul pentru scoaterea din circuitul agricol a fost intocmit si depus la Directia Agricola de catre societatea SC (...) SRL., societate cu care vanzatorii au incheiat un contract avand ca obiect scoaterea din circuitul agricol al respectivelor terenuri. Astfel, achizitia terenurilor s-a facut cu intentia clara de scoatere din circuitul agricol al acestor terenuri si de vanzare mai departe ca si terenuri pentru constructii, respectiv de a utiliza aceste terenuri in folosul operatiunilor taxabile (vanzarea terenurilor construibile fiind o operatiune taxabila conform art. 141, alin. 2 lit. f din Codul Fiscal).

2. Argumentul organelor fiscale in sustinerea nedeductibilitatii sumei de (...) lei cum ca *“nu se cunostea daca acest teren va fi vandut ca teren agricol in regim de scutire fara drept de deducere, sau va fi vandut ca teren constructibil, operatiune care este taxabila cu drept de deducere”* nu are sustinere pentru ca:

- in primul rand societatea nu poate vinde terenul ca teren arabil din motive financiare pentru ca ea s-a obligat prin contractul de cumparare sa plateasca scoaterea din circuitul agricol a terenurilor fara a avea posibilitatea sa renunte la aceasta obligatie,

- in al doilea rand daca vanzatorul renunta la scoaterea din circuitul agricol al terenurilor si respectiv la incasarea ultimei rate (lucru putin probabil avand in vedere valoarea acestei ultime operatiuni), societatea are dreptul conform art. 141, alin. (3) din Codul Fiscal sa opteze pentru taxarea operatiunii de livrare de terenuri arabile.

Pentru a lua in calcul si aceasta posibilitate teoretica de a vinde terenurile ca terenuri arabile, societatea a depus la Administratia Finantelor Publice (...) notificarea privind taxarea operatiunii de livrare a acestor terenuri conform pct. 39, alin. (4) din Normele de aplicare a Codului Fiscal.

3. Raportat la cele prezentate mai sus, societatea arata ca in prezent sunt indeplinite toate conditiile pentru a considera ca achizitia terenurilor arabile s-a facut pentru utilizarea acestora in folosul operatiunilor taxabile asa incat taxa pe valoarea adaugata in suma de (...) lei aferenta facturii nr. (...) emisa de BNP (...) pentru incheierea de autentificare, indeplineste conditia de deductibilitate conform prevederilor art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

SC (...) SRL isi bazeaza afirmatia si pe solutia data intr-o situatie similara de catre Ministerul de Finante prin Agentia Nationala de Administrare Fiscala si publicata pe site pe care o reda in contestatie:

Intrebare:

*“O societate a achizitionat in anul 2004 un teren din proprietatea privata a unui municipiu X, pretul de achizitie incluzand si TVA. Conditia prevazuta in contractul de vanzare - cumparare incheiat intre societate si Consiliul Local al Municipiului X, a fost ca beneficiarul livrarii sa realizeze un "Centru de perfectionare preuniversitara", cu accent pe formarea medicilor, in special in domeniul implantologiei.*

*Societatea a dedus TVA aferenta terenului si a depus decont de TVA cu optiune de rambursare. Organele de specialitate din cadrul Activitatii de control fiscal au respins solicitarea in noiembrie 2004. Ulterior, atat Tribunalul, cat si Curtea de Apel au emis decizii in favoarea societatii, respectiv ca aceasta avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente achizitiei terenului.*

*In perioada iulie 2007 - iunie 2008 societatea deduce TVA aferenta investitiilor efectuate pe terenul achizitionat in vederea construirii unui imobil cu destinatia de "Centru de diagnostic, tratament si perfectionare medicala": Ulterior, organele fiscale au considerat ca societatea a dedus eronat TVA, intrucat cladirea este destinata unor activitati scutite fara drept de deducere (servicii medicale, formare profesionala a adultilor) si au dispus respingerea la rambursare a TVA.*

*Societatea a contestat aceasta decizie, sustinand ca serviciile medicale si formarea profesionala a adultilor nu vor fi prestate de catre aceasta, societatea neavand inscrise in obiectul de activitate astfel de activitati. Intentia societatii este de a inchiria imobilul altor prestatori de servicii de natura celor mentionate, iar dovada acestei intentii o reprezinta ofertele lansate catre unitatile de profil, precum si scrisorile prin care astfel de unitati si-au aratat interesul de a inchiria spatii in imobilul respectiv.*

*Totodata, societatea invoca prevederile art. 141 alin, (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora orice persoana poate opta pentru taxarea operatiunilor de inchiriere, situatie in care are drept de deducere a taxei aferente investitiilor.*

*Pana in prezent societatea nu si-a exercitat posibilitatea de optiune. Opinia Serviciului Solutionare contestatii din cadrul Directiei generate a finatelor publice este ca societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a TVA, intrucat nu poate face dovada ca achizitiile pentru care si-a exercitat dreptul de deducere sunt destinate exclusiv realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, avand posibilitatea ca, in cazul in care va decide sa desfasoare ulterior operatiuni taxabile, sa procedeze la ajustarea taxei pe valoarea adaugata in favoarea sa, in conditiile legii.*

*Avand in vedere situatia prezentata, societatea poate deduce TVA aferenta achizitiilor efectuate pentru realizarea imobilului destinat a fi inchiriat ?*

*Raspuns ANAF:*

*In principiu, suntem de acord cu opinia Serviciului solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a finatelor publice, in sensul ca in lipsa unei notificari depuse de societate privind optiunea acesteia de a aplica regimul normal de taxare in cazul inchirierii spatiilor din imobilul respectiv, investitiile efectuate nu pot fi considerate a fi destinate utilizarii in cadrul activitatii sale taxabile. Activitatea de inchiriere de bunuri imobile este prin efectul legii o operatiune scutita de TVA fara drept de deducere, in lipsa unei notificari privind optiunea de aplicare a regimului normal de taxare. Prin urmare, nu se poate considera indeplinita conditia prevazuta la art. 145 alin. (2) lit. a) pentru acordarea dreptului de deducere a taxei aferente achizitiilor.*

*Cu toate acestea, dorim sa atragem atentia organelor fiscale si serviciilor de solutionare contestatii asupra Cazului Curtii Europene de Justitie C-268/83 (ROMPELMAN), in care la paragraful 21 se stipuleaza ca in cazul in care persoana impozabila isi exercita optiunea prevazuta la art. 13 lit. C din Directiva a VI-a (in prezent art. 137 alin. (1) lit. d) din Directiva 112/2006/CE) de a taxa inchirierea bunului imobil, inchirierea acestuia va fi considerata operatiune taxabila.*

*In cazul mentionat s-a acordat drept de deducere a taxei aferente achizitiei unui drept viitor asupra transferului de proprietate asupra unui spatiu intr-o cladire in constructie, spatiu ce urma sa fie inchiriat dupa transferul dreptului de proprietate.*

*Persoana care a achizitionat dreptul viitor de proprietate asupra spatiului (cu TVA) a anuntat organele fiscale olandeze ca intentioneaza sa aplice operatiunii de inchiriere regimul normal de taxare.*

*Inspectorii fiscali au respins cererea de rambursare a societatii pe motiv ca exploatarea spatiului pentru achizitia caruia se solicita rambursarea TVA (de fapt pentru achizitionarea dreptului viitor asupra transferului de proprietate) nu incepuse la momentul solicitarii rambursarii taxei.*

*Curtea Europeana de Justitie a decis in favoarea societatii, sustinand ca activitatile economice prevazute la art. 4(1) din Directiva a VI-a pot consta in cateva tranzactii consecutive si aceste activitati preparatorii, cum ar fi achizitia de bunuri, de proprietati imobiliare, care trebuie tratate ca reprezentand activitate economica.*

*La paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN, Curtea a statuat ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent art. 9 din Directiva 112/2006/CE privind sistemul comun al TVA) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.*

*Prin urmare, in situatia in care societatea ar depune notificarea privind optiunea de taxare a activitatii ulterioare de inchiriere a imobilului in speta, consideram ca aceasta ar beneficia de drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente investitiilor efectuate, bineinteles in masura in care detine si toate documentele necesare pentru acordarea dreptului de deducere.*

*In lipsa notificarii privind intentia de taxare a operatiunilor de inchiriere, subscriem opiniei Serviciului solutionare contestatii din cadrul Directiei generale a finatelor publice, conform careia societatea nu poate beneficia de drept de deducere a taxei aferente investitiilor realizate in imobilul respectiv. Ulterior, asa cum a precizat si petenta, societatea poate ajusta taxa in favoarea sa daca va utiliza imobilul pentru activitatea sa taxabila. "*

In concluzie societatea considera ca serviciile prestate de catre BNP (...) pentru autentificarea contractului de vanzare - cumparare sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, asa incat taxa pe valoarea adaugata in suma de (...) lei aferenta acestor servicii indeplineste conditia de deductibilitate prevazuta la art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din aceste motive societatea solicita desfiintarea "Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" nr. (...) si a Raportului de inspectie fiscala intocmit in data de 25.09.2008, inregistrat sub nr. (...) si rambursarea sumei de (...) lei ce reprezinta TVA respinsa de la rambursare.

**II. Verificarea fiscala a SC (...) SRL** a fost efectuata de catre organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. (...) - A.F.P.M. (...) - Inspectie Fiscala ca urmare a solicitarii prin decontul cu suma negativa de TVA inregistrat la A.F.P.M. Timisoara sub nr. (...) a rambursarii TVA in suma de (...) lei aferenta perioadei 01.09.2004 - 31.12.2007.

In urma inspectiei fiscale s-a constatat ca in perioada verificata societatea a achizitionat terenuri agricole de la persoane fizice, care, in baza contractelor de consultanta, sunt dezmembrate si trecute din domeniul extravilan in cel intravilan ca teren constructibil.

In contractul de vanzare - cumparare FN inregistrat la Cartea Funciara sub nr. (...), SC (...) SRL a cumparat de la persoane fizice pasune extravilan in suprafata de 184.600 mp. inscris in CF (...), teren arabil extravilan in suprafata de 10.000 mp.

inscris in CF (...), teren arabil extravilan in suprafata de 10.000 mp. inscris in CF (...), teren arabil extravilan in suprafata de 10.000 mp. inscris in CF (...),

Prin contractul de vanzare - cumparare se face mentiunea ca vanzatorul se obliga sa scoata din circuitul agricol aceste terenuri achizitionate, *“urmad ca diferenta de pret de 1.100.000 euro sa se achite astfel: in termen de un an de la data incheierii prezentului contract, sub conditia ca pana la aceasta data vanzatorii vor indeplini formalitatile de scoatere a terenului din circuitul agricol sau la data scoaterii din circuitul agricol daca aceasta data este ulterioara termenului de 1 an stipulat mai sus.”*

Organele fiscale precizeaza in Raportul de inspectie fiscala intocmit in data de 25.09.2008 ca pana la data incheierii inspectiei fiscale societatea nu a prezentat documentele din care sa rezulte ca respectivul teren a fost scos din circuitul agricol.

Pentru prestarea de servicii notariale, in speta, Incheierea de autentificare nr. (...), BNP (...), a emis factura nr. (...) in suma de (...) lei din care TVA este in suma de (...) lei.

Potrivit prevederilor art. 141 alin. 2 lit. f) din Legea nr. 571/2003 livrarea de catre orice persoana a oricarui teren este scutita de taxa, fara drept de deducere.

Deoarece la 31 decembrie 2007 societatea avea in portofoliu teren arabil extravilan si dat fiind si obiectul de activitate al societatii verificate - cumpararea si vanzarea de bunuri imobiliare - organele fiscale precizeaza ca la data mentionata mai sus nu se cunostea daca acest teren va fi vandut ca teren agricol in regim de scutire fara drept de deducere sau va fi vandut ca teren constructibil, operatiune care este taxabila cu drept de deducere.

Potrivit prevederilor art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile .

In baza reglementarilor legale precizate mai sus organele fiscale au respins de la rambursare TVA in suma de (...) lei.

**III.** Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata invocate de contestatoare si de catre organele de inspectie fiscala, precum si referatul nr. (...), biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca prin contractul de vanzare - cumparare FN inregistrat la biroul de Carte funciara Timisoara sub nr. (...), S.C. (...) S.R.L a cumparat de la (...), in nume propriu si (...) in nume propriu si ca mandatar al sotilor (...) si (...) teren inscris in CF (...) constand in pasune extravilan in suprafata de (...) mp., teren arabil extravilan in suprafata de 10.000 mp. inscris in CF (...), teren arabil extravilan in suprafata de 10.000 mp. inscris in CF (...) si teren arabil extravilan in suprafata de 10.000 mp. inscris in CF (...) cu mentiunea ca scoaterea din circuitul agricol cade in sarcina vanzatorilor *“urmad ca diferenta de pret de 1.100.000 euro, la cursul BNR din ziua platii, sa se achite astfel: in termen de un an de la data incheierii prezentului contract, sub conditia ca pana la aceasta data vanzatorii vor indeplini formalitatile de scoatere a terenului din circuitul agricol sau la data scoaterii din circuitul agricol daca aceasta data este ulterioara termenului de 1 an stipulat mai sus.”*

Autentificarea contractului de vanzare - cumparare s-a efectuat prin Incheierea de autentificare nr. (...) iar pentru onorariu perceput BNP (...) a emis catre S.C. (...) S.R.L. factura fiscala nr. (...) in suma de (...) lei din care TVA in suma de (...) lei.

Potrivit prevederilor art. 141 alin. 2 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, urmatoarele operatiuni sunt scutite de taxa:

*“f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:*

*1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;”(...).*

Din Extrasele de Carte Funciara existente la data efectuarii inspectiei fiscale reiese ca terenurile cumparate de S.C. (...) S.R.L. sunt pasuni extravilane si terenuri arabile extravilane.

In sustinerea cauzei societatea aduce urmatorul argumente:

- contractul de vanzare - cumparare autentificat de BNP (...) este un contract complex ce are in final ca si obiect vanzarea - cumpararea de terenuri construibile dat fiind faptul ca prin contract vanzatorii se obliga sa scoata terenurile din circuitul agricol

- pretul de vanzare - cumparare al terenurilor a fost stabilit luand in calcul si operatiunea de scoatere din circuitul agricol al terenului, vanzatorii au platit impozitul pe vanzarea terenurilor la valoarea de vanzare care include si operatiunea de scoatere a terenurilor din circuitul agricol, onorariul notarului s-a calculat la valoarea de vanzare a terenurilor care include si operatiunea de scoatere a terenurilor din circuitul agricol

- la data controlului dosarul pentru scoaterea din circuitul agricol a fost intocmit si depus la Directia Agricola de catre societatea SC (...) SRL., societate cu care vanzatorii au incheiat un contract avand ca obiect scoaterea din circuitul agricol al respectivelor terenuri

*“Solutia similara” publicata pe site ANAF si invocata de societate nu poate fi luata in considerare la solutionare contestatiei intrucat situatia concreta a celor doua spete nu sunt identice.*

Argumentele enuntate mai sus nu sunt de natura a solutiona favorabil contestatia formulata de societate intrucat la data inspectiei fiscale terenurile achizitionate prin contractul de vanzare - cumparare sunt extravilane (pasune si arabil) iar din punct de vedere al taxarii cu TVA este in regim de scutire fara drept de deducere.

Deoarece la 31 decembrie 2007 societatea avea in portofoliu teren arabil extravilan si dat fiind si obiectul de activitate al societatii verificate - cumpararea si vanzarea de bunuri imobiliare - organele fiscale precizeaza ca la data mentionata mai sus nu se cunostea daca acest teren va fi vandut ca teren agricol in regim de scutire fara drept de deducere sau va fi vandut ca teren construibil, operatiune care este taxabila cu drept de deducere.

Organul de solutionare a contestatiei precizeaza ca pana la data finalizarii controlului societatea verificata nu a prezentat documente din care sa rezulte ca respectivul teren a fost scos din circuitul agricol si nici Notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art. 141 alin. 2 lit f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare (aceasta fiind depusa la A.F.P.M. (...) sub nr. (...),

Potrivit prevederilor art. 145 alin 2 lit a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal:

*"Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile;"*

La data 31 decembrie 2007 societatea avea in portofoliu teren arabil extravilan si nu se cunostea daca acest teren va fi vandut ca teren agricol in regim de scutire fara drept de deducere sau va fi vandut ca teren constructibil, operatiune care este taxabila cu drept de deducere.

In baza prevederilor art. 141 alin. 2 lit. f) si art. 145 alin. 2 lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in mod legal organele fiscale au respins de la rambursare TVA in suma de (...) lei dedusa de societate in baza facturii fiscale nr. ...

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul actelor normative legale enumerate in prezenta decizie si coroborate cu art. 216 din O.G. nr. 92/24.12.2003 rep. titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale, se

## DECIDE

1) respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de (...) lei ce reprezinta TVA respinsa de la rambursare.

2) prezenta decizie se comunica la:

- SC (...) SRL
- A.F.P.M. (...) - Inspectia fiscala

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul (...).

DIRECTOR EXECUTIV  
Dr. ec. (...)

