

DECIZIA nr. 85 din 09.02.2012 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in, sector y, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./.....2011

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./.....2011, inregistrata sub nr./.....2011 de catre Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala cu privire la delegarea competentei de solutionare a contestatiei formulata de SC ABC SRL din Bucuresti reprezentanta conventional de SCPA.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./.....2011 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F2/2011 prin care Administratia Finantelor Publice sector y a stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale totale de **OT lei** reprezentand:

- DT lei TVA stabilita suplimentar de plata;
- AT lei accesorii aferente TVA.

De asemenea, societatea contesta si dispozitia de masuri nr. DIM/2011.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului 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 y au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 18.06.2007-30.09.2010.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F2/2011, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de DT 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 RP lei si a accesoriilor aferente in suma de AT lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea raportului de inspectie fiscala nr. F2/2011 si a deciziei de impunere nr. F1/2011 si a dispozitiei de masuri nr. DIM/2011 sustinand urmatoarele:

Terenurile instrainate de societate catre XL IFN SA pentru care s-a colectat TVA in suma de DT1 lei si s-au stabilit accesorii in suma de AT lei aveau regimul economic de folosinta intravilan arabil, conform certificatelor de urbanism anexate contestatiei si, ca atare, operatiunile erau scutite de TVA, fara drept de deducere conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal.

Legislatia romana in vigoare, pe deplin aplicabila potrivit jurisprudentei comunitare relative la acest aspect, nu confera o definitie a termenului de teren constructibil, dar extrasul de carte funciara si certificatul de urbanism sunt singurele documente ce pot indica regimul economic si juridic al unui teren, cu precizarea ca ultimul document reprezinta actul administrativ cu caracter obligatoriu care certifica regimul economic (categoria de folosinta) a unui teren. Planul urbanistic zonal se refera la politica de dezvoltare urbanistica si nu atesta regimul juridic sau economic al terenurilor, el oferind o proiectie in viitor al unei posibile dezvoltari urbanistice, motiv pentru care prin H.G. nr. 1.618/2008 s-a introdus expres la pct. 37 alin. (6) din Normele metodologice trimiterea la certificatul de urbanism si nu la un alt document.

Dispozitiile nou introduse in Normele metodologice nu sunt corelate cu prevederile Legii nr. 350/2001, care nu reglementeaza notiunea de destinatie a unui teren, ci pe cea de categoria de folosinta, fiind imposibila determinarea destinatiei unui teren in baza unui certificat de urbanism, de unde rezulta ca, in fapt, intentia legiuitorului a fost de a face trimitere la categoria de folosinta, asa cum rezulta ea din certificatul de urbanism. Astfel, numai daca in certificatul de urbanism eliberat cu ocazia vanzarii unui teren se indica la sectiunea „regim economic” categoria de folosinta „curti-constructii”, terenul poate fi considerat ca fiind constructibil si vanzarea taxata cu TVA.

De asemenea, din interpretarea sintagmei „*teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii conform legislatiei in vigoare*” rezulta ca esential este momentul in care este evaluata posibilitatea executarii constructiilor, astfel ca pana la scoaterea terenului din circuitul agricol, executarea constructiilor este strict interzisa si terenul nu poate fi considerat constructibil, interpretare confirmata de Ministerul Finantelor Publice pe pagina sa de web, la sectiunea „Asistenta contribuabilii – Intrebari frecvente”.

In concluzie, conform principiului de drept conform caruia exceptiile sunt de stricta interpretare si avand in vedere ca Primaria D..... a confirmat faptul ca

la data de 15.12.2008 terenurile erau situate in intravilanul arabil al comunei, rezulta ca terenurile in cauza nu erau construibile la data vanzarii.

In ceea ce priveste suma de DT2 lei considerata TVA nedeductibila, refuzul recunoasterii dreptului de deducere contravine dispozitiilor art. 145 alin. (2) din Codul fiscal si jurisprudentei comunitare din cazurile C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, C-268/83 Rompelman, C-110/94 Inzo si C-400/98 Brigitte Breitsohl. Intentia societatii de a desfasura operatiuni taxabile rezulta din achizitia terenului care sa permita realizarea unor constructii industriale, contractarea finantarii prin contractul de sale and lease back cu XL IFN SA si angajarea costurilor pentru efectuarea studiului de fezabilitate realizat de ESS.

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 DT1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca livrarea unor loturi de teren cu categoria de folosinta arabil situate in intravilanul unei localitati este o operatiune impozabila supusa taxarii cu TVA, in conditiile in care, la data realizarii tranzactiei, regimul economic de construire al terenurilor fusese deja stabilit prin Planul urbanistic zonal aprobat de autoritatile deliberative ale administratiei publice locale, opozabil in justitie.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. F2/2011 organele fiscale au constatat ca SC ABC SRL a vandut catre XL IFN SA, in regim de scutire de TVA, loturi de teren in suprafata de 92.000 mp situate in intravilanul arabil al comunei, sat, jud.

La data incheierii contractului de vanzare-cumparare nr./15.12.2008 regimul urbanistic al terenului instrainat fusese deja stabilit prin Planul urbanistic zonal vizat de Consiliul Judetean Ilfov, inregistrat sub nr./...../14.10.2008 si aprobat prin Hotararea Consiliului Local al comunei nr. 21/30.10.2008, din care reiese ca terenurile respective figurau in regim de construire, respectiv in zonele ocupate de aceste terenuri sunt autorizate urmatoarele ocupari si utilizari :

- constructia sau extinderea cladirilor cu caracter industrial, de depozitare si artizanat;
- constructii cu functiunea de comert, servicii, birouri;
- constructii ale cladirilor afectate serviciilor publice;
- constructii cu functia de locuinte de tip internat pentru arile de formare profesionala etc.

In certificatele de urbanism eliberate in data de 06.11.2008 se precizeaza la regimul economic folosinta actuala "intravilan arabil", iar la folosinta

propusa "curti constructii", iar la regimul tehnic "construire hala industrie nepoluanta".

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea trebuia sa livreze terenurile in regim de taxare, in baza exceptiei prevazute de art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, chiar daca acestea erau incadrate in categoria de folosinta arabil, intrucat la data de 15.12.2008 pentru aceste terenuri era deja aprobat regimul de construire prin Planul urbanistic zonal aprobat prin Hotararea Consiliului Local al comunei nr. 21/30.10.2008.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca terenurile nu erau construibile la data vanzarii, destinatia terenurilor fiind data de categoria de folosinta si nu de prevederile planului urbanistic zonal.

In drept, potrivit art. 140 si art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2008:

"Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce".

"Art. 141. - (2) **Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, 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;

2. constructie inseamna orice structura fixata in sau pe pamant;

3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii;

4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel incat structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, in absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii;

(3) Orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la alin. (2) lit. e) si f), in conditiile stabilite prin norme".

Avand in vedere ca incadrarea terenurilor din punct de vedere al scutirii sau al exceptarii de la scutire in materie de TVA face trimitere la "legislatia in materie", in speta sunt incidente si prevederile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile

ulterioare si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005, potrivit carora:

Legea nr. 50/1991

"Art. 2. - Autorizația de construire constituie *actul final de autoritate* al administrației publice locale *pe baza căruia este permisă executarea lucrărilor de construcții* corespunzător măsurilor prevăzute de lege referitoare la amplasarea, conceperea, realizarea, exploatarea și postutilizarea construcțiilor".

"Art. 6. - (1) **Certificatul de urbanism este actul de informare** prin care autoritățile prevăzute la art. 4, în conformitate cu prevederile planurilor urbanistice și ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, după caz, avizate și aprobate potrivit legii, **fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării și stabilesc cerințele urbanistice care urmează să fie îndeplinite în funcție de specificul amplasamentului, precum și lista cuprinzând avizele și acordurile legale, necesare în vederea autorizării.**

(5) **Certificatul de urbanism nu conferă dreptul de a executa lucrări de construcții**".

"Art. 23. - (1) Intravilanul localităților se stabilește prin planurile generale de urbanism - PUG -, aprobate potrivit legii.

(2) Ulterior aprobării Planului General de Urbanism - PUG - pot fi introduse în intravilanul localităților și unele terenuri din extravilan, numai în condiții temeinic fundamentate pe baza de planuri urbanistice zonale - PUZ -, aprobate potrivit legii.

(3) **Terenurile destinate construirii** se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, potrivit legii".

"Anexa nr. 2 - Definierea unor termeni de specialitate utilizați în cuprinsul legii

• **Intravilanul localității**

Teritoriul care constituie o localitate se determină prin Planul urbanistic general (PUG) și cuprinde **ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fără construcții, organizate și delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având o altă destinație, înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcții, în condițiile legii**".

Norme metodologice aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005

"Art. 31 - Redactarea certificatului de urbanism

(2) Certificatul de urbanism solicitat în vederea realizării unor lucrări de construcții se redactează făcându-se specificările necesare privind:

a) **regimul juridic, economic și tehnic al imobilului;**

b) **incadrarea/neincadrarea lucrărilor în prevederile documentațiilor de urbanism și/sau de amenajare a teritoriului aprobate;**

c) nominalizarea avizelor si acordurilor care trebuie sa insoteasca proiectul de autorizare, atat cele care se obtin pe plan local de catre emitentul autorizatiei de construire, in vederea emiterii acordului unic, cat si cele care urmeaza sa se obtina pe plan central prin grija solicitantului;

d) necesitatea intocmirii, dupa caz, a unor documentatii de urbanism suplimentare, de tip P.U.Z. sau P.U.D., care sa justifice solutia urbanistica propusa, sau sa modifice reglementarile urbanistice existente pentru zona de amplasament, dupa caz, in conformitate cu prevederile art. 28 alin. (3), cu indicarea elementelor tematice care urmeaza a fi rezolvate prin acestea.

(3) **In Certificatul de urbanism se inscriu informatiile cunoscute de emitent la data emiterii extrase din documentatiile de urbanism** si din regulamentele de urbanism aferente, avizate si aprobate potrivit legii, sau in lipsa acestora din Regulamentul general de Urbanism - RGU - aprobat prin Hotararea Guvernului nr. 525/1996, republicata, privind regimul juridic, economic si tehnic al imobilului - teren si/sau constructii -, dupa cum urmeaza:

a) *Regimul juridic:*

1. situarea imobilului in intravilan sau in afara acestuia;
2. natura proprietatii sau titlul asupra imobilului;
3. servitutile care greveaza asupra imobilului, dreptul de preemtiune, zona de utilitate publica;
4. includerea imobilului in listele monumentelor istorice si/sau ale naturii ori in zona de protectie a acestora, dupa caz.

b) **Regimul economic:**

1. **folosinta actuala;**

2. **destinatia stabilita prin planurile de urbanism si de amenajare a teritoriului aprobate;**

3. reglementari ale administratiei publice centrale si/sau locale cu privire la obligatiile fiscale ale investitorului;

4. alte prevederi rezultate din hotararile consiliului local sau judetean cu privire la zona in care se afla imobilul.

c) *Regimul tehnic:*

1. *informatii extrase din documentatiile de urbanism, inclusiv din regulamentele de urbanism aferente, ori din planurile de amenajare a teritoriului, dupa caz, precum si restrictiile impuse, in situatia in care asupra imobilului este instituit un **regim urbanistic special (zona protejata, interdictii temporare sau definitive de construire)**; in functie de complexitatea si de volumul informatiilor, acestea se vor putea prezenta si intr-o anexa la certificatul de urbanism (cu mentiunea expresa ca aceasta face parte integranta din certificatul de urbanism);*

2. obligatii/constrangeri de natura urbanistica ce vor fi avute in vedere la proiectarea investitiei: [...]

(4) In vederea incadrarii investitiei in regulile urbanistice aprobate, certificatului de urbanism i se anexeaza planul cadastral sau topografic in conformitate cu prevederile art. 15 alin. (1), pe care emitentul are obligatia de a marca limitele edificabilului, retragerile obligatorii si alte elemente extrase din documentatiile de urbanism, pentru a fi respectate in proiectarea investitiei.

(7) Emitentul certificatului de urbanism are obligatia de a inscrie in rubrica rezervata scopul utilizarii actului, in conformitate cu declaratia solicitantului.

(9) Certificatul de urbanism se completeaza, in functie de scopul pentru care a fost solicitat, dupa cum urmeaza:

a) **pentru operatiuni notariale privind circulatia imobiliara**, precum si in situatia in care scopul declarat este de executie de lucrari de constructii, formularul se completeaza pana la pct. 3 inclusiv;

b) pentru situatia in care scopul declarat este realizarea de lucrari de constructii se completeaza in totalitate;

c) pentru cereri in justitie se va completa in functie de cerintele acestora".

"Art. 57. - Terenuri pentru constructii

(1) Prin imobil, in conformitate cu prevederile Legii, se intelege teren si/sau constructii.

(2) **Terenurile pentru constructii sunt cuprinse in intravilanul localitatilor si, in functie de destinatie si utilizare, pot fi:**

a) terenuri ocupate - terenurile cu constructii de orice fel (supraterane ori subterane), clasificate potrivit legii, inclusiv amenajarile aferente;

b) **terenuri libere - terenurile fara constructii, de orice fel (supraterane ori subterane), inclusiv amenajarile aferente;**

c) **terenuri aparent libere - terenurile fara cladiri**, asigurand functiuni urbane de interes public stabilite si executate in baza prevederilor documentatiilor urbanistice legal aprobate (spatiile verzi si de protectie, locuri de joaca pentru copii, trasee ale retelelor tehnico-edilitare subterane - inclusiv zonele de protectie aferente -, rezerve pentru largirea ori modernizarea cailor de comunicatie etc.).

(3) **Autorizarea executarii lucrarilor de constructii de orice fel pe terenurile descrise la alin. (2), este permisa numai in stricta corelare cu respectarea functiunilor stabilite prin prevederile documentatiilor de urbanism avizate si aprobate, potrivit legii".**

Totodata, in materia amenajarii teritoriului sunt incidente si prevederile Legii nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului si urbanismul, cu modificarile ulterioare:

"Art. 28. - Aplicarea documentatiilor de amenajare a teritoriului si de urbanism aprobate se asigura prin eliberarea certificatului de urbanism".

"Art. 29. - (1) **Certificatul de urbanism este actul de informare cu caracter obligatoriu prin care autoritatea administratiei publice judetene sau locale face cunoscute regimul juridic, economic si tehnic al imobilelor si conditiile necesare in vederea realizarii unor investitii, tranzactii imobiliare ori a altor operatiuni imobiliare, potrivit legii.**

(2) Eliberarea certificatului de urbanism este obligatorie pentru adjudecarea prin licitatie a lucrarilor de proiectare si de executie a lucrarilor publice si pentru legalizarea actelor de instrainare, partajare sau comasare a bunurilor imobile. In *cazul vanzarii sau cumpararii de imobile* **certificatul de urbanism cuprinde informatii privind consecintele urbanistice ale operatiunii juridice**, solicitarea certificatului de urbanism fiind in acest caz facultativa.

(3) Certificatul de urbanism se elibereaza la cererea oricarui solicitant, persoana fizica sau juridica, care poate fi interesat in cunoasterea datelor si a reglementarilor carora îi este supus respectivul bun imobil".

"Art. 30. - **Pentru aceeași parcelă se pot elibera mai multe certificate de urbanism, dar conținutul acestora, bazat pe documentațiile de amenajare a teritoriului și de urbanism, și celelalte reglementări în domeniu trebuie să fie aceleași pentru toți solicitanții.** În acest scop nu este necesară solicitarea actului de proprietate asupra imobilului, în vederea emiterii certificatului de urbanism".

"Art. 44. - (1) Documentațiile de urbanism se referă la localitățile urbane și rurale și reglementează utilizarea terenurilor și condițiile de ocupare a acestora cu construcții".

"Art. 45. - **Documentațiile de urbanism sunt următoarele:**

- a) Planul urbanistic general și regulamentul local aferent acestuia;
- b) **Planul urbanistic zonal** și regulamentul local aferent acestuia;
- c) Planul urbanistic de detaliu".

"Art. 47. - (1) **Planul urbanistic zonal are caracter de reglementare specifică detaliată** și asigură corelarea dezvoltării urbanistice complexe cu prevederile Planului urbanistic general a unei zone delimitate din teritoriul localității.

(2) **Planul urbanistic zonal cuprinde reglementări asupra zonei referitoare la:**

- a) organizarea rețelei stradale;
- b) organizarea arhitectural-urbanistică în funcție de caracteristicile structurii urbane;
- c) **modul de utilizare a terenurilor;**
- d) dezvoltarea infrastructurii edilitare;
- e) statutul juridic și circulația terenurilor;
- f) protejarea monumentelor istorice și servituti în zonele de protecție ale acestora".

"Art. 49. - (3) **După aprobare Planul urbanistic general, Planul urbanistic zonal și Planul urbanistic de detaliu împreună cu regulamentele locale de urbanism aferente sunt opozabile în justiție.**"

*Astfel, potrivit dispozițiilor legale sus-citate, livrarea terenurilor este o operațiune scutită de TVA fără drept de deducere, cu excepția terenurilor construibile, caz în care persoana impozabilă care realizează operațiunea este obligată, fără nicio derogare, să aplice taxarea. Calificarea unui teren drept teren constructibil se face la momentul vânzării, pe baza informațiilor obligatorii reiesite din certificatul de urbanism eliberat de autoritățile administrației publice locale la solicitarea persoanelor interesate. În lipsa certificatului de urbanism, care nu se eliberează decât la cerere, **informațiile privind regimul economic al terenurilor, inclusiv în ceea ce privește destinația și utilizarea lor, rezultă din documentațiile de urbanism, aprobate în condițiile legii.***

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC ABC SRL a vandut in data de 15.12.2008 terenuri cu folosinta existenta "arabil " si cu folosinta propusa "curti constructii", posibilitatea edificarii de constructii pe aceste terenuri fiind stabilita anterior prin Hotararea Consiliului Local al comunei nr. 21/30.10.2008. Aceste terenuri erau situate la momentul realizarii tranzactiei in intravilanul localitatii, definit ca teritoriul ce cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu sau fara constructii, aflate in circuitul agricol sau avand alta destinatie, **inauntru caruia este permisa realizarea de constructii** (anexa nr. 2 la Legea nr. 50/1991, republicata, cu modificarile ulterioare privind definirea unor termeni de specialitate si art. 53 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005). Faptul ca terenurile aveau categoria de folosinta "arabil" si se aflau in circuitul agricol nu inseamna ca ele nu puteau fi destinate construirii, dovada fiind art. 23 alin. 3 din Legea nr. 50/1991, care prevede expresis verbis "**terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol**".

Sustinerile contestatoarei privind incadrarea terenurilor in "construibile" sau "neconstruibile" in baza categoriei de folosinta in care erau incadrate terenurile la momentul tranzactiei si nu in functie de destinatia stabilita prin documentele urbanistice sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere motivele ce succed:

In primul rand, pentru except.....ia instituita de art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, legiuitorul a definit in mod expres **terenul constructibil** ca fiind "orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare", de unde reiese ca legiuitorul *nu a avut in vedere modalitatea concreta de utilizare a terenului la momentul realizarii tranzactiei (folosinta existenta)*, ci modalitatile posibile de utilizare permise de reglementarile urbanistice in vigoare la momentul realizarii tranzactiei, respectiv **destinatia permisa a terenurilor in scopul executarii de constructii, stabilita prin documentatiile de urbanism aprobate**. Daca legiuitorul ar fi avut in vedere folosinta existenta a terenurilor din momentul realizarii tranzactiilor, asa cum sustine contestatoarea, n-ar mai fi folosit expresia "se pot executa" in definirea terenurilor construibile, ci s-ar fi referit direct la categoria de folosinta a terenurilor din momentul realizarii tranzactiilor.

Totodata, interpretarea contestatoarei in sensul ca terenurile deveneau construibile dupa *scoaterea lor din circuitul agricol* este pur subiectiva intrucat *aceasta operatiune vizeaza numai o etapa din procesul de autorizare a executarii lucrarilor de constructii*, la care se adauga cele referitoare la obtinerea avizelor, documentatiilor, studiilor si altor documente suplimentare necesare eliberarii autorizatiei de construire. *Or, daca legiuitorul ar fi urmarit incadrarea in categoria "construibile" doar a terenurilor pentru care s-au indeplinit toate formalitatile si s-au obtinut toate avizele necesare eliberarii autorizatiei de construire ca act final de autoritate in baza caruia se pot executa constructiile,*

atunci ar fi folosit sintagma "pe care sunt autorizate lucrari de constructii" in locul celei de "pe care se pot executa constructii" continuta de textul actului normativ.

Dimpotriva, **caracterul de "teren constructibil" (teren pe care exista posibilitatea edificarii unei constructii, nu neaparat si valorificata de catre cei interesati) este dat de destinatia stabilita prin documentatiile de urbanism, in speta planul urbanistic zonal aprobat chiar pentru parcelele de teren in discutie, cu alte cuvinte destinatia economica cunoscuta la momentul la care o persoana poate solicita eliberarea unui certificat de urbanism, deoarece numai in masura in care exista aprobata prin documentatiile de urbanism o astfel de destinatie (teren constructibil) o persoana are interesul sa parcurga si celelalte etape din cadrul procedurii de autorizare a executarii unei constructii (inclusiv etapele ce se refera la scoaterea din circuitul agricol al terenurilor, obtinerea avizelor si acordurilor si la elaborarea documentatiei tehnice necesare finalmente pentru obtinerea autorizatiei).**

In al doilea rand, faptul ca cele doua notiuni "categorie de folosinta" si " destinatie" nu se suprapun reiese chiar din modul de redactare a certificatului de urbanism, unde la regimul economic se inscrie atat folosinta actuala, cat si **destinatia stabilita prin planurile de urbanism** si de amenajare a teritoriului aprobate, dupa cum este prevazut expres la art. 31 alin. (3) lit. b) pct. 1 si pct. 2 din Normele metodologice aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005. Acest lucru reiese, de altfel, si din certificatele de urbanism existente pentru terenurile in discutie, din care rezulta ca "folosinta actuala " a terenurilor este "arabil", iar "**folosinta propusa**", adica **destinatia** este "curti constructii".

Relevante in acest sens si urmatoarele dispozitii legale:

Regulamentul general de urbanism, aprobat prin H.G. nr. 525/1996, republicata:

"Art. 1 –Rolul regulamentului general de urbanism

(1) *Regulamentul general de urbanism reprezintă sistemul unitar de norme tehnice și juridice care stă la baza elaborării planurilor de amenajare a teritoriului, planurilor urbanistice, precum și a regulamentelor locale de urbanism.*

(2) *Regulamentul general de urbanism stabilește, în aplicarea legii, regulile de ocupare a terenurilor și de amplasare a construcțiilor și a amenajărilor aferente acestora.*

(3) *Planurile de amenajare a teritoriului sau, după caz, planurile urbanistice și regulamentele locale de urbanism cuprind norme obligatorii pentru autorizarea executării construcțiilor "*

"Art. 4. – Terenuri agricole din intravilan

(1) *Autorizarea executării construcțiilor pe **terenurile agricole din intravilan este permisă pentru toate tipurile de construcții și amenajări specifice localităților, cu respectarea condițiilor impuse de lege și de prezentul regulament. [...]***

"Art. 37. - Destinația unui teren sau a unei construcții

În sensul prezentului regulament, **prin destinația unui teren sau a unei construcții se înțelege modul de utilizare a acestora, conform funcțiunii prevăzute în reglementările cuprinse în planurile de urbanism și de amenajare a teritoriului, aprobate conform legii** ".

Normele tehnice pentru introducerea cadastrului general, aprobate prin O.M.A.P. nr. 534/2001, cu modificările ulterioare:

" 7. Criteriile de împărțire a terenurilor după destinații

7.1. Prevederi generale

7.1.1. Terenurile de orice fel care aparțin persoanelor fizice și juridice, indiferent de titlurile pe baza cărora sunt deținute, se împart **pe destinații conform prevederilor legale.**

7.2. Terenurile cu destinație agricolă

7.3. Terenurile cu destinație forestieră

7.4. Terenurile aflate permanent sub ape

7.5. Terenurile din intravilan

7.5.1. În această categorie se includ toate terenurile, indiferent de categoria de folosință, situate în perimetrul localităților urbane și rurale, ca urmare a stabilirii limitei de hotar a intravilanului, conform legislației în vigoare.

7.6. Terenurile cu destinație specială

8. Criteriile de clasificare și identificare a categoriilor de folosință a terenurilor și a construcțiilor

8.1. Prevederi generale

8.1.1. Categoria de folosință a terenului, individualizată printr-un cod, este unul dintre atributele parcelei. Evidențierea la partea tehnică a cadastrului general a categoriei de folosință alături de celelalte atribute este necesară atât pentru întocmirea cărții funciare, cât și pentru stabilirea sarcinilor fiscale care grevează imobilele. În cadastrul general nu se înregistrează subcategoriile de folosință.

8.1.2. Fiecare dintre cele 5 destinații ale terenurilor poate avea categorii de folosință predominante, care ocupă suprafața majoritară, și categorii de folosință care ocupă un procent mai mic. De exemplu, în grupa terenurilor cu destinație agricolă categoriile de folosință predominante sunt: arabilul, viile, livezile, fânețele și pășunile, dar un procent mai mic îl ocupă și construcțiile, apele etc. Tot astfel, în intravilane, în afară de categoria de folosință curți-construcții, care este predominantă în cadrul destinației, se includ și alte categorii de folosință care ocupă suprafețe mai mici, cum ar fi: arabil, livezi, ape etc. ".

Astfel, din reglementările legale anterior citate rezulta ca noțiunile de "categorie de folosință" și "destinație" nu se suprapun, legislația în domeniul urbanismului și al autorizării construcțiilor operând cu noțiunea de "destinație", iar legislația în domeniul cadastrului și publicității imobiliare operând cu noțiunea de "categorie de folosință". *Cum definiția terenului constructibil are în vedere*

terenurile "pe care se pot executa constructii conform legislatiei in vigoare" rezulta ca aplicabile sunt definitiile utilizate de legislatia in domeniul urbanismului si al autorizarii constructiilor, de unde rezulta ca prin destinatia unui teren "**se înțelege modul de utilizare a acestora, conform funcțiunii prevăzute în reglementările cuprinse în planurile de urbanism și de amenajare a teritoriului, aprobate conform legii**".

Prin urmare, *simplul fapt ca terenul figura in evidentele cadastrale drept teren agricol intravilan nu denota ca terenul nu era constructibil* intrucat regimul economic al acestuia fusese stabilit printr-un plan urbanistic zonal, **operatiunea de scoatere din circuitul agricol fiind o consecinta a stabilirii regimului constructibil atribuit terenului si nu o preconditione pentru stabilirea unui asemenea regim.**

In al treilea rand, contrar sustinerilor contestatoarei, documentatiile de urbanism nu stabilesc numai politica de dezvoltare urbanistica a unei localitati, ci si *reguli specifice* "ce se aplică direct asupra localităților și părților din acestea până la nivelul parcelelor cadastrale" (art. 44 alin. 3 din Legea nr. 350/2001). In acest sens, se retine ca **planul urbanistic zonal**, spre deosebire de cel general, **reglementeaza in mod specific modul de utilizare a terenurilor in cadrul unei zone delimitate din teritoriul localitatii si, odata aprobat, este opozabil erga omnes,** putand fi invocat in justitie de orice persoana interesata (art. 47 si art. 49 din Legea nr. 350/2001). Or, prin Hotararea Consiliului Local al comunei nr. 21/30.10.2008 s-a aprobat planul urbanistic zonal pentru anumite suprafete din intravilanul localitatii, identificate specific, intre care figureaza si terenurile tranzactionate de societatea contestatoare, din care rezulta in mod expres ca pe aceste terenuri se pot edifica constructii industriale, comerciale, administrative, locuinte tip internat etc.

In ceea ce priveste punctul de vedere existent pe pagina de web a Ministerului Finantelor Publice se retine ca acesta nu expliciteaza in niciun fel problema in discutie, de vreme ce "se refera la incadrarea acordata respectivului teren in momentul vanzarii prin fisa cadastrala ori prin certificatul de urbanism", fara nicio referire la incadrarea in functie de categoria de folosinta ori in functie de destinatia prevazuta prin planurile urbanistice aprobate si, ca atare, invocarea acestuia nu prezinta nicio relevanta in solutionarea cauzei in sensul dorit de contestatoare.

In subsidiar, se retine ca prin Legea nr. 242/2009 a fost aprobata si completata O.G. nr. 27/2008 in sensul ca pentru terenurile trecute in intravilan pe baza Planului urbanistic general nu este necesara scoaterea din circuitul agricol (art. 31¹ alin. (5) din Legea nr. 350/2001), iar din dezbaterile parlamentare a proiectului de lege din Senat (L447/2008) rezulta ca modificarea adusa a avut in vedere tocmai faptul ca terenurile din intravilan sunt constructibile prin natura amplasarii lor, cu exceptia zonelor speciale pentru care exista interdictii temporare sau definitive de construire.

Ca atare, SC ABC SRL avea obligatia aplicarii regimului de taxare si colectarii TVA pentru operatiunea de livrare a terenurilor in cauza, chiar daca acestea erau incadrate in categoria de folosinta intravilan arabil, intrucat la momentul operatiunii pentru aceste terenuri era deja aprobat regimul de construire, in baza Planului urbanistic zonal aprobat prin Hotararea Consiliului Local al comunei nr. 21/30.10.2008.

In consecinta, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA colectata suplimentar in suma de DT1 lei.

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

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

In fapt, prin decizia de impunere nr. F1/2011 SC ABC SRL fost obligata la plata unor majorari de intarziere in suma totala de AT lei, calculate incepand cu data de 25.01.2009 si pana la data de 25.08.2011 pentru TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de RP 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.

3.3. Referitor la TVA in suma de DT2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA aferenta ratelor de leasing financiar si serviciilor de evaluare a terenurilor pe considerentul ca la momentul realizarii inspectiei fiscale societatea nu prezinta suficiente dovezi obiective din care sa reiasa indubitabil intentia declarata de a utiliza terenurile in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile, in conditiile in care au mentionat ca aceasta taxa este nedeductibila pana la momentul indeplinirii prevederilor legale de solicitare de restituire.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. F2/2011 organele fiscale nu au acceptat la deducere TVA in suma de DT2 lei aferenta ratelor de leasing si serviciilor de evaluare a terenului ce face obiectul contractului de leasing financiar imobiliar nr. incheiat la data de 15.12.2008 intre SC ABC SRL in calitate de utilizator si XL IFN SA in calitate de finantator.

Masura organelor fiscale a fost motivata de faptul ca societatea nu a prezentat documente din care sa reiasa ca terenul urmeaza a fi utilizat in scopul unor operatiuni taxabile viitoare, respectiv prin dezvoltarea unui parc energetic pe baza de panouri solare, asa cum sustine prin nota explicativa nr./24.02.2011, desi aceste documente i-au fost solicitate in mod expres prin nota explicativa nr./28.02.2011.

În raportul de inspecție fiscală nr. F2/2011 organele de inspecție fiscală au făcut mențiunea că neacordarea dreptului de deducere nu are caracter permanent, societatea având să deducă taxa în suma de DT2 lei dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile în conformitate cu prevederile art. 147¹ alin. 2 din Codul fiscal. Obligatia societății constă în scoaterea sumei de DT2 lei din soldul contului 4424 și înregistrarea ei ca TVA neexigibilă – cont 4428, până în momentul îndeplinirii prevederilor legale de solicitare la restituire, așa cum s-a dispus prin dispoziția de măsuri nr. DIM/2011.

In drept, potrivit art. 125¹, art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146 și art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 125¹. - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

29. **taxă deductibilă** reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;

30. taxă de dedus reprezintă taxa aferentă achizițiilor, care poate fi dedusă conform art. 145 alin. (2)-(4);

31. **taxă dedusă reprezintă taxa deductibilă, care a fost efectiv dedusă.** "

"Art. 134¹.- (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(4) **Pentru prestațiile de servicii decontate pe baza de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanța, cercetare, expertiza și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar**".

"Art. 134². – (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

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

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

a) operațiuni taxabile; [...].

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

"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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) [...]"

"Art. 147¹. – (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scada din valoarea totală a taxei colectate,

pentru o perioada fiscala, **valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 145-147.

(2) **In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila îsi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere".**

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, dupa dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) *Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:*

a) *bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;*

b) *persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.*

c) *sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".*

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca 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.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice.

A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

2. In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]".

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

3. Incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA.

Astfel, in hotararea data in cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeana de Justitie a retinut ca art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul ca, din momentul in care administratia fiscala

a admis calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata unei societati care si-a declarat intentia sa inceapa o activitate ce da nastere la operatiuni impozabile, *comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata, poate fi considerata activitate economica in sensul acestui articol, chiar daca acest studiu are ca scop sa examineze in ce masura activitatea proiectata este rentabila* (paragr. 18 din hotarare).

In cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. ***Dreptul de deducere ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.***

In ceea ce priveste problematica in discutie, relevanta este si solutia Curtii Europene de Justitie in cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, potrivit careia impozitul pe cifra de afaceri implica faptul ca *prima cheltuiala de investitii efectuata in scopul si in vederea inceperii afacerii trebuie sa fie vazuta ca o activitate economica si ar fi contrar acestui principiu daca aceasta activitate nu ar incepe pana cand afacerea nu a inceput efectiv sa opereze, adica pana cand incepe sa produca venit impozabil*. Orice alta interpretare a art. 4 al directivei ar ingreuna comerciantul cu costul TVA-ului pe parcursul activitatii sale economice fara sa îi permita sa il deduca in conformitate cu art. 17, si ar crea o distinctie arbitrara intre cheltuielile de investitie efectuate inainte de exploatarea efectiva a afacerii si cheltuielile de pe parcursul exploatarei (paragr. 45 din hotarare).

Cu privire la aceste cazuri, prin adresa nr./30.07.2009, Directia de Legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice concluzioneaza urmatoarele:

"Potrivit jurisprudentei europene in materie (cazurile C-268/83 Rompelman, C-37/95 Ghent, C-110/94 Inzo), scopul sistemului comun al TVA este sa asigure aplicarea neutra a TVA pentru toate activitatile economice, indiferent de scopul sau de rezultatele lor.

Principiul neutralitatii TVA presupune ca cheltuielile aferente investitiilor efectuate in scopul si cu privire la inceperea unei activitati economice trebuie privite ca activitati economice propriu-zise fara ca exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru aceste investitii sa fie conditionata de realizarea efectiva a activitatii economice.

In ceea ce priveste ***exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta cheltuielilor cu investitiile efectuate inainte de inceperea realizarii efective a unei activitati economice***, consideram relevanta si decizia in cazurile reunite C-

110/98 pana la C-147/98 GABALFRISA, potrivit careia *art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul fiscal, nu permite statelor membre conditionarea exercitarii dreptului de deducere a TVA datorata sau achitata pentru investitiile efectuate inainte de inceperea activitatii economice, de indeplinirea anumitor conditii prevazute prin legislatiile nationale.*

Rezulta astfel ca o persoana impozabila care are ***intentia, confirmata prin dovezi obiective***, de a incepe o activitate economica in mod independent, in sensul art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, si care efectueaza cheltuieli cu investitiile in acest scop, trebuie privita ca o persoana impozabila.

In aceasta calitate, in sensul art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul fiscal, persoana impozabila ***isi poate exercita imediat dreptul de deducere*** aferent TVA datorata sau achitata pentru cheltuielile cu investitiile, **fara sa astepte realizarea efectiva de operatiuni cu drept de deducere.**

In contextul celor mai sus prezentate, (...) exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor legate de realizarea unui proiect imobiliar, nu poate fi conditionata de lipsa autorizatiei de construire si a PUZ-ului (...).

4. In al patrulea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeasi hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit 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, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica ***autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile.*** In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate

obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

5. In sfarsit, principiul **prevalentei substantei** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva** fraudei, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.***

*Totodata, din jurisprudenta comunitara reiese ca justificarea (demonstrarea) exercitarii dreptului de deducere **nu presupune obtinerea efectiva de venituri din operatiuni taxabile**, activitatea economica fiind considerata ca inceputa inca din momentul in care persoana impozabila **intentioneaza** sa desfasoare o astfel de activitate, ceea ce implica faptul ca persoana respectiva sa prezinte **dovezi (obiective) care sa-i sustina intentia** (subiectiva) de a desfasura activitati cu drept de deducere, **care trebuie apreciate prin prisma angajarii costurilor si investitiilor pregatitoare inerente initierii activitatii.***

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta unor investitii imobiliare de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor servicii imobiliare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor de inspectie fiscala, dovezi obiective care sa-i sustina intentia declarata de a desfasura operatiuni taxabile prin exploatarea ansamblului imobiliar ce urmeaza sa fie construit pe terenul achizitionat.

Din punct de vedere semantic, "**intentia**" de a desfasura operatiuni taxabile, ce conditioneaza dreptul de deducere a TVA, implica existenta unui decalaj temporal intre momentul in care aceasta incepe sa poata fi evaluata in baza activitatilor pregatitoare necesare punerii ei in practica si momentul materializarii propriu-zise a intentiei, prin inceperea obtinerii de venituri din operatiuni taxabile.

Reglementarile fiscale in materie [art. 145 alin. (4) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice] stabilesc ca **dreptul de deducere se naste din momentul in care intentia poate fi evaluata** pe baza costurilor si/sau investitiilor pregatitoare necesare initierii activitatii economice, **deci anterior realizarii de operatiuni taxabile**, coroborate, bineinteles, cu alocarea achizitiilor in acest scop si cu obligatia detinerii de facturi corect si complet intocmite.

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-147 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica, prin angajarea costurilor si inceperea investitiilor pregatitoare inerente realizarii unui proiect imobiliar.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC ABC SRL nu a prezentat suficiente dovezi obiective din care sa reiasa indubitabil intentia declarata a acesteia, la momentul efectuarii controlului, de a utiliza terenurile in scopul desfasurarii de operatiuni cu drept de deducere si au considerat ca societatea isi poate deduce taxa in viitor, la data la care sunt indeplinite conditiile si formalitatile pentru exercitarea dreptului de deducere, conform art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal, cu mentiunea ca neacordarea dreptului de deducere **nu are caracter permanent**.

Aceasta motivatie a organelor de inspectie fiscala nu poate fi retinuta intrucat, pe de o parte, vizeaza doar o incadrare in temeiul de drept pentru neacceptarea la deducere a TVA in suma de DT2 lei, iar pe de alta parte, in urma actiunii de inspectie fiscala anticipata pentru solutionarea solicitarii societatii de rambursare de TVA prin decontul de taxa, **organele de inspectie au verificat tocmai conditiile si formalitatile ce trebuiau indeplinite de societate la momentul exercitarii deducerii si s-au pronuntat deja asupra caracterului deductibil al taxei** prin emiterea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, ceea ce conduce la inaplicabilitatea in speta a dispozitiilor art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

Se retine ca, desi invoca prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal si mentioneaza in cuprinsul raportului de inspectie fiscala faptul ca societatea nu prezinta suficiente dovezi obiective din care sa reiasa indubitabil intentia declarata a acesteia de a desfasura operatiuni taxabile, *in decizia de*

*impunere emisa in baza raportului organele de inspectie fiscala nu au stabilit ca neacceptarea dreptului de deducere este consecinta nerespectarii de catre societate a prevederilor art. 145 alin. (2) din Codul fiscal si nici nu au precizat, **in concret**, ce "conditii" si "formalitati" nu au fost indeplinite de societate in momentul exercitarii dreptului de deducere prin decont.*

De asemenea, desi au solicitat o nota explicativa prin care sa prezinte documentele in vederea realizarii proiectului de dezvoltare a unui parc energetic, in cuprinsul raportului de inspectie fiscala s-au marginit sa copieze raspunsul reprezentantului societatii, fara sa-l analizeze si sa se pronunte in ce masura documentele si motivatiile invocate nu raspund cerintelor legale pentru exercitarea dreptului de deducere.

Totodata, prin neacceptarea dreptului de deducere la momentul controlului, organele de inspectie fiscala conditioneaza, in fapt, exercitarea acestui drept de momente ulterioare inregistrarii propriu-zise a cheltuielilor de investitii, ceea ce este contrar reglementarilor fiscale interne [art. 145 alin. (4) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice], principiilor si jurisprudentei comunitare in materie si dispozitiilor legale ce prevad nasterea dreptului de deducere la momentul exigibilitatii taxei. Mai mult, organele de inspectie fiscala **confunda exercitarea de catre persoanele impozabile a dreptului de deducere** a TVA aferenta achizitiilor, prin inscrierea in deconturile de TVA a taxei deduse, definita de legiuitor ca taxa deductibila, care a fost efectiv dedusa **cu posibilitatea acestor persoane de a ajusta ulterior taxa deductibila aferenta achizitiilor** si pentru care initial nu a fost exercitat dreptul de deducere. Or, prin mentiunile facute in cuprinsul raportului de inspectie fiscala in sensul ca societatii contestatoare nu i-a fost recunoscut dreptul de deducere deja exercitat prin decont, dar ca aceasta neacordare a dreptului de deducere nu are caracter permanent, organele de inspectie fiscala au luat masuri echivoce si chiar contradictorii. Astfel, prin neacordarea dreptului de deducere organele de inspectie fiscala *neaga intentia declarata* a societatii contestatoare *de a desfasura in viitor* operatiuni impozabile cu drept de deducere, in timp ce prin mentiunea referitoare la caracterul "nepermanent" al acestei masuri, acelasi organe de inspectie fiscala *nu exclude posibilitatea ca societatea contestatoare sa desfasoare in viitor* operatiuni impozabile cu drept de deducere, desi ceea ce trebuia analizat si verificat era evaluarea "intentiei" la momentul exercitarii dreptului de deducere de catre societate.

In conformitate cu prevederile pct. 11.5 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 "in situatia in care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".

Se retine faptul ca prin adresa nr./06.01.2012 Administratia Finantelor Publice sector y a comunicat ca, in calitate de organ emitent, a solutionat contestatia formulata impotriva dispozitiei de masuri nr. DIM/2011 prin

decizia de solutionare nr./.....2011, aceasta fiind comunicata societatii prin adresa nr./.....2011.

Avand in vedere cele anterior prezentate, faptul ca organele de inspectie fiscala au evaluat contradictoriu intentia societatii de a desfasura operatiuni impozabile cu drept de deducere pentru care este permisa deducerea taxei inainte de inceperea propriu-zisa a operatiunilor si au invocat articole din legea fiscala care nu sunt motivate in fapt ori nu-si gasesc aplicatiunea in speta, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**".*

Conform pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 *"decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*.

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F2/2011 va fi desfiintata partial pentru TVA neacceptata la deducere si stabilita suplimentar in suma de DT2 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing si serviciilor de evaluare ale terenurilor ce fac obiectul contractului de leasing financiar imobiliar, in functie de situatia de fapt si de dovezile prezentate de societate si efectuarea unei incadrari corecte si motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 125¹ alin. (1) pct. 29, pct. 30 si pct. 31, pct. 134¹ alin. (1) si alin. (4), pct. 134² alin. (1), art. 140 alin. (1) si art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 1, art. 145 alin. (2) lit. a) si alin. (4), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 147¹ alin. (1) si art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 2, art. 6 alin. (1) si alin. (5), art. 23 alin. (1), alin. (2) si alin. (3) si anexa nr. 2 din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile ulterioare, art. 31 alin. (2), alin. (3) lit. b) pct. 2 si alin. (9) lit. a), art. 57 alin. (2) si alin. (3) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005, art. 28, art. 29 alin. (1) si alin. (2), art. 30, art. 45 lit. b), art. 47 alin. (1) si alin. (2) lit. c), art. 49 alin. (3) din Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului si urbanismul, cu modificarile ulterioare, art. 1 alin. (1) si alin. (2), art. 4 alin. (1) si art. 37 din Regulamentul general de urbanism, aprobat prin H.G. nr. 525/1996, republicata, pct. 7.5.1 si pct. 8.1.2 din Normele tehnice

pentru introducerea cadastrului general, aprobate prin O.M.A.P. nr. 534/2001, cu modificarile ulterioare, art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (2), art. 120¹ si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 11.5 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011

DECIDE:

1. Respinge contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y pentru diferenta suplimentara de TVA si accesorii aferente in suma totala de **DT1+AT lei**.

2. Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **DT2 lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

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