

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
A MUNICIPIULUI BUCURESTI  
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

**DECIZIA nr. 61 din 18.02.2011** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,  
cu sediul in str....., sector y, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....../.....2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector y cu adresele nr. ....../.....2010 si nr. ....../.....2011, inregistrate sub nr. ....../.....2010 si nr. ....../.....2011 cu privire la contestatia SC ABC SRL inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ....../.....2010.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/2010 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. rif/2010 si comunicata cu adresa nr. ....../.....2010.

SC ABC SRL contesta suma de **TSC lei** reprezentand:

- DPC lei TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata;
- MIC lei majorari de intarziere aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala 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 perioada 12.10.2006-30.06.2009, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. ....../.....2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. rif/2010, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/2010, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de DIF lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de DRR lei, la stabilirea TVA de plata in suma de DPC lei si a accesoriilor aferente in suma de MIC lei.

**II.** Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca terenul din str. ...., sector y, vandut in data de 30.01.2006 nu era un teren constructibil la data vanzarii, motiv pentru care nu avea obligativitatea colectarii TVA aferenta operatiunii de vanzare. In sprijinul acestei motivatii

contestatara subliniaza ca societatea cumparatoare a obtinut toate autorizatiile necesare scoaterii din circuitul agricol a terenului in cauza, respectiv: certificatul de urbanism nr. qq/25.08.2008, avizul nr. vvv/2008 emis de OCPI Bucuresti si decizia nr. nnn/2008 privind aprobarea scoaterii definitive din circuitul agricol a terenului.

Referitor la serviciile prestate de TAS LTD, contestatara arata ca persoana obligata la plata taxei este reprezentantul fiscal, care a emis facturile in mod corect, cu respectarea prevederilor art. 150, art. 153 si art. 155 din Codul fiscal, in niciunul din articole neprecizandu-se ca numele reprezentantului fiscal ar fi trebuit sa apara in antetul facturilor.

Cu privire la suma de S3 lei, cu adresa inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector y sub nr. ....../.....2011 societatea contestatara precizeaza ca provine din facturi emise de furnizorul SC GEF SRL, iar prin adresa nr. ....../.....2010 a mentionat deja ca furnizorul nu a finalizat sarcinile asumate si, ca atare, procesul-verbal de receptie si situatiile de lucrari vor fi prezentate la o data ulterioara.

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

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/2010, organele fiscale au stabilit o diferenta suplimentara de TVA de TVA de DIF lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de DRR lei, la stabilirea TVA de plata in suma de DPC lei si a accesoriilor aferente in suma de MIC lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. rif/2010 rezulta ca diferenta suplimentara in suma de DIF lei provine din:

- S2 lei TVA nedeductibila din facturi emise de TAS LTD din Marea Britanie, cu reprezentant fiscal desemnat in Romania, care avea obligatia sa emita facturi in numele firmei straine prestatoare;

- S3 lei TVA nedeductibila din facturile emise de SC GEF SRL, pentru care nu s-au prezentat situatii de lucrari;

- S1 lei TVA colectata pentru vanzarea terenului din str. ...., sector y, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. ccc/30.01.2008, operatiune ce nu este scutita de TVA deoarece terenul este constructibil.

### **3.1. Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de S1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca livrarea unui teren agricol situat 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 terenului fusese deja stabilit prin Planul urbanistic zonal aprobat de autoritatile deliberative ale administratiei publice locale, opozabil in justitie.*

**In fapt**, SC ABC SRL a instrainat un teren agricol intravilan situat in str. ...., sector y avand numarul cadastral ..... in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. ccc/30.01.2008 catre cumparatoare SC ALF SRL.

Pentru aceasta tranzactie societatea cumparatoare a emis factura nr. ....../30.01.2008 in valoare de X lei, fara TVA.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de S1 lei aferenta tranzactiei, intrucat nu se incadreaza in categoria operatiunilor scutite de TVA, terenul fiind constructibil, conform intabularii la Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara sector y prin incheierea nr. ....../.....2007 si certificatului de atestare fiscala emis de DITL sector y nr. ....../.....2008.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca terenul nu era construibil la data vanzarii, dovada fiind ca toate avizele si certificatele necesare scoaterii terenului din circuitul agricol au fost obtinute ulterior de beneficiarul tranzactiei.

**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. 6. - (1) **Certificatul de urbanism este actul de informare** prin care autoritatile prevazute la art. 4, in conformitate cu prevederile planurilor urbanistice si ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, dupa caz, avizate si aprobate potrivit legii, **fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic si tehnic al terenurilor si constructiilor existente la data solicitarii si stabilesc cerintele urbanistice care urmeaza sa fie indeplinite in functie de specificul amplasamentului, precum si lista cuprinzand avizele si acordurile legale, necesare in vederea autorizarii.**

(5) **Certificatul de urbanism nu confera dreptul de a executa lucrari de constructii**".

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

(2) Ulterior aprobarii Planului General de Urbanism - PUG - pot fi introduse in intravilanul localitatilor si unele terenuri din extravilan, numai in conditii 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 - Definirea unor termeni de specialitate utilizati in cuprinsul legii*

#### • **Intravilanul localitatii**

Teritoriul care constituie o localitate se determina prin Planul urbanistic general (PUG) si cuprinde **ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fara constructii, organizate si delimitate ca**

**trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate in circuitul agricol sau avand o alta destinatie, inauntrul caruia este permisa realizarea de constructii, in conditiile 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 in vederea realizarii unor lucrari de constructii se redacteaza facandu-se specificarile necesare privind:

**a) regimul juridic, economic si tehnic al imobilului;**  
**b) incadrarea/neincadrarea lucrarilor in prevederile documentatiilor de urbanism si/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:

(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 aceeasi parcela se pot elibera mai multe certificate de urbanism, dar continutul acestora, bazat pe documentatiile de amenajare a teritoriului si de urbanism, si celelalte reglementari in domeniu trebuie sa fie aceleasi pentru toti solicitantii.** In acest scop nu este necesara solicitarea actului de proprietate asupra imobilului, in vederea emiterii certificatului de urbanism".

"Art. 44. - (1) Documentatiile de urbanism se refera la localitatile urbane si rurale si reglementeaza utilizarea terenurilor si conditiile de ocupare a acestora cu constructii".

"Art. 45. - **Documentatiile de urbanism sunt urmatoarele:**

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

"Art. 47. - (1) **Planul urbanistic zonal are caracter de reglementare specifica detaliata** si asigura corelarea dezvoltarii urbanistice complexe cu prevederile Planului urbanistic general a unei zone delimitate din teritoriul localitatii.

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

- a) organizarea retelei stradale;
- b) organizarea arhitectural-urbanistica in functie de caracteristicile structurii urbane;
- c) **modul de utilizare a terenurilor;**
- d) dezvoltarea infrastructurii edilitare;
- e) statutul juridic si circulatia terenurilor;
- f) protejarea monumentelor istorice si servituti in zonele de protectie ale acestora".

"Art. 49. - (3) **Dupa aprobare Planul urbanistic general, Planul urbanistic zonal si Planul urbanistic de detaliu impreuna cu regulamentele locale de urbanism aferente sunt opozabile in justitie".**

*Astfel, potrivit dispozitiilor legale sus-citate, livrarea terenurilor este o operatiune scutita de TVA fara drept de deducere, cu exceptia terenurilor construibile, caz in care persoana impozabila care realizeaza operatiunea este obligata, fara nicio derogare, sa aplice taxarea. Calificarea unui teren drept teren construibil se face la momentul vanzarii, pe baza informatiilor obligatorii reiesite din certificatul de urbanism eliberat de autoritatile administratiei publice locale la solicitarea persoanelor interesate. In lipsa certificatului de urbanism, care nu se elibereaza decat la cerere, informatiile privind regimul economic al*

**terenurilor, inclusiv in ceea ce priveste destinatia si utilizarea lor, rezulta din documentatiile de urbanism, aprobate in conditiile legii.**

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta:

- SC ABC SRL a instrainat in data de 30.01.2008 un teren agricol situat in str. ...., sector y cu numarul cadastral .....

- la dosarul cauzei nu exista niciun certificat de urbanism eliberat la momentul incheierii tranzactiei sau anterior acestui moment (30.01.2008), astfel ca incadrarea terenului in categoria de teren constructibil se poate face pe baza informatiilor reiesite din documentatia de urbanism aprobata pana la momentul respectiv, retinandu-se urmatoarele:

a) terenul respectiv este situat in intravilanul municipiului Bucuresti, definit ca teritoriul ce cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu sau fara constructii, aflate in circuitul agricol sau avand alta destinatie, **inauntrul 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);

b) chiar daca este un teren aflat in circuitul agricol, aceasta nu inseamna ca acesta nu poate fi destinat construirii, dovada fiind prevederile art. 23 alin. 3 din Legea nr. 50/1991, conform carora **terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol**;

c) **planul urbanistic zonal 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);

d) **terenul in discutie** este cuprins partial in subzona <<M3>>, subzona mixta cu cladiri **cu regim de construire** continuu sau discontinuu si inaltime maxime de P+4 niveluri **si face parte din parcela nr. Ax, pentru care s-a aprobat Planul urbanistic zonal G Parcela nr. Ax** prin Hotararea Consiliului General al Municipiului Bucuresti **nr. hcl/2006** (pozitia 2 din anexa la hotarare).

Reiese ca **reglementarile de urbanism in vigoare la data tranzactiei (30.01.2008) prevedeau in mod expres regimul de construire pentru terenul in discutie, dovada fiind ca in certificatul de urbanism nr. 2814/304/S/22635/25.08.2008, eliberat ulterior** la solicitarea noului proprietar al terenului, se **mentioneaza ca regimul economic de construire este dat de acelasi PUZ G Parcela nr. Ax aprobat prin H.C.G.M.B. nr. hcl/2006**.

Faptul ca la data instrainarii terenului societatea contestatara nu a solicitat eliberarea unui certificat de urbanism, prin care sa ia cunostinta de regimul economic aprobat potrivit reglementarilor aplicabile in materie nu o absolve de obligativitatea aplicarii corecte a dispozitiilor fiscale referitoare la inaplicabilitatea scutirii de TVA pentru livrarile de terenuri constructibile. Dimpotriva, in calitate de persoana impozabila interesata in cunoasterea datelor si reglementarilor carora îi este supus respectivul teren tranzactionat, contestatara avea posibilitatea sa solicite eliberarea certificatului de urbanism, in conformitate cu prevederile art. 29 alin. (1) si alin. (3) din Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului si urbanismul, cu modificarile ulterioare si art. 6 alin. (1) din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile ulterioare.

De altfel, *a accepta ca regimul taxarii terenului sa fie stabilit in functie de existenta certificatului de urbanism, care se elibereaza doar la cererea persoanelor interesate, ar inseamna ca acest regim este reglementat de o obligatie pur potestativa (si "voluero") din partea contribuabililor*; astfel, intr-o asemenea ipoteza, ar fi suficient pentru contribuabili sa nu solicite un certificat de urbanism pentru teren pentru a nu supune taxarii livrarea de terenuri constructibile si a inlatura de la aplicare, prin proprie vointa, exceptia prevazuta de legea fiscala in materie de TVA, ceea ce, evident, este absurd.

Or, in conditiile in care la data realizarii tranzactiei de catre SC ABC SRL in data de 30.01.2008 regimul urbanistic al terenului agricol instrainat era deja aprobat potrivit reglementarilor in materie prin PUZ-ul aprobat prin G Parcela nr. Ax aprobat prin H.C.G.M.B. nr. hcl/2006, in sensul ca **terenul figura cu regim de construire** continuu sau discontinuu si inaltimi maxime de P+4 niveluri rezulta ca, din punct de vedere fiscal, devine aplicabila exceptia prevazuta de art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal conform careia **livrarea terenului constructibil este o operatiune taxabila** cu TVA.

Totodata, obtinerea ulterioara de catre noul proprietar a avizelor necesare scoaterii din circuitul agricol a terenului nu are nicio relevanta in solutionarea cauzei intrucat **regimul urbanistic al terenului nu s-a modificat** in perioada de la data instrainarii (30.01.2008) si pana la data obtinerii avizelor (28.10.2008), in conditiile in care:

- *informatiile susceptibile a fi furnizate societatii contestatare, in situatia in care ar fi solicitat un certificat de urbanism la data instainarii terenului ar fi fost identice cu cele furnizate de certificatul de urbanism nr. qq/25.08.2008, fiind vorba de acelasi PUZ aprobat prin H.C.G.M.B. nr. hcl/2006, in conformitate cu prevederile exprese ale art. 30 din Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului si urbanismul, cu modificarile ulterioare;*

- *operatiunea de scoatere din circuitul agricol este o operatiune ulterioara stabilirii regimului economic al terenurilor din intravilan prin PUG-uri si PUZ-uri, dovada fiind interpretarea logico-gramaticala a prevederilor art. 23 din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile ulterioare si intarita de faptul ca avizul nr. vvv/2008 eliberat de OCPI Bucuresti si decizia nr. ....../.....2008 privind aprobarea scoaterii definitive din circuitul agricol a terenului au fost emise in baza certificatului de urbanism nr. qq/25.08.2008, din care rezulta regimul de construire stabilit prin PUZ-ul aprobat prin H.C.G.M.B. nr. hcl/2006.*

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 intre timp modificat/stabilit printr-un plan urbanistic zonal, **operatiunea de scoatere din circuitul agricol fiind o consecinta a regimului constructibil atribuit terenului si nu o preconditie pentru stabilirea unui asemenea regim.***

Invocarea de catre contestatara a nulitatii deciziei de impunere, pe motiv ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare documentele si argumentele sale pe timpul inspectiei fiscale nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei, in conditiile in care aceasta a promovat calea de atac administrativa impotriva deciziei, iar documentele si argumentele contestatarei si motivatiile organelor de inspectie fiscala sunt supuse analizei organului de solutionare a contestatiei.

Ca atare, SC ABC SRL avea obligatia aplicarii regimului de taxare si colectarii TVA pentru operatiunea de livrare a terenului in cauza, chiar daca terenul era incadrat in categoria de folosinta arabil, intrucat la momentul operatiunii pentru acest teren era deja aprobat regimul de construire, in baza Planului urbanistic zonal aprobat prin H.C.G.M.B. nr. hcl/2006.

In consecinta, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA colectata suplimentar in suma de S1 lei.

### **3.2. Referitor la TVA nedeductibila in suma de S2 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta unor servicii arhitecturale facturate de o persoana impozabila straina ce are desemnat un reprezentant fiscal din Romania, in conditiile in care prestarea efectiva si utilizarea serviciilor in folosul propriilor operatiuni taxabile nu au fost analizate de*

*organele de inspectie fiscala, iar constatările acestora referitoare la emiterea facturilor de catre reprezentantul fiscal sunt neclare si incomplete in raport de dispozitiile legale care reglementeaza continutul obligatoriu al facturilor.*

**In fapt**, din raportul de inspectie fiscala nr. rif/2010 rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de S2 lei din facturile nr. ..../30.04.2007 si nr. ..../03.07.2007 emise de TAS LTD din Marea Britanie, cu reprezentant fiscal desemnat in Romania, care avea obligatia sa emita facturi in numele firmei straine prestatoare conform art. 150 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca facturile au fost emise corect de reprezentantul fiscal al societatii prestatoare straine.

**In drept**, potrivit art. 150, art. 154 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 150. - (2) Prin derogare de la prevederile alin. (1):

a) atunci cand persoana obligata la plata taxei, conform alin. (1), este o persoana impozabila stabilita in Comunitate, dar nu in Romania, respectiva persoana poate, in conditiile stabilite prin norme, sa desemneze un reprezentant fiscal ca persoana obligata la plata taxei; [...]"

"Art. 154. - (6) **Persoana impozabila** nestabilita in Romania, care si-a desemnat un reprezentant fiscal, va comunica denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit conform art. 153 reprezentantului sau fiscal, clientilor si furnizorilor sai, pentru operatiunile efectuate sau de care a beneficiat in Romania".

"Art. 155. - (5) **Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:**

[...]

c) **denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, dupa caz, ale persoanei impozabile care emite factura;**

d) **denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, ale reprezentantului fiscal**, in cazul in care furnizorul/prestatorul nu este stabilit in Romania si si-a desemnat un reprezentant fiscal, daca acesta din urma este persoana obligata la plata taxei [...]"

*Prin urmare, potrivit dispozitiilor fiscale antecitate, in cazul facturilor emise de persoanele impozabile nestabilite in Romania, facturile contin, pe langa denumirea, adresa si codul propriu de inregistrare in scopuri de TVA atribuit de autoritatile fiscale romane pentru persoana impozabila respectiva si denumirea, adresa si codul de inregistrare in scopuri de TVA ale reprezentantului fiscal.*

In speta, organele de inspectie fiscala au mentionat in cuprinsul raportului de inspectie fiscala si al deciziei de impunere atacate faptul ca reprezentantul fiscal desemnat in Romania avea obligatia sa emita facturi in numele firmei straine prestatoare, **fara ca din aceasta mentiune sa reiasa cu claritate care sunt informatiile ce trebuiau continute in mod obligatoriu si care lipsesc din facturile respective**, in conditiile in care, atat din facturile intocmite in limba engleza, cat si din cele traduse, prezentate in copie la dosarul cauzei rezulta ca acestea contin denumirea firmei prestatoare straine TAS LTD, adresa din strainatate si codul de inregistrare in scopuri de TVA romanesc RO....., precum si faptul ca sunt reprezentanti fiscal in scopuri de TVA in Romania prin H, sediul reprezentantului si codul propriu de inregistrare in scopuri de TVA RO.....

Se retine ca potrivit art. 7, art. 65 si art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 7. - (2) 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. In analiza efectuata organul fiscal va identifica **si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**".

"Art. 65. - (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere **pe baza de probe sau constatari proprii**".

"Art. 94. - (2) Insectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei** sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale**, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...]"

Totodata, conform pct. 5 din Instructiunile de completare din anexa nr. 2 la O.M.F.P. nr. 1.109/2004 privind aprobarea formularului <<Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala>>, informatiile din decizia de impunere se completeaza, astfel:

"c) rubrica "Motivele de fapt": se va prezenta **detaliat si in clar modul in care contribuabilul a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influenta fiscala o operatiune patrimoniala, cu precizarea consecintei fiscale;**

d) rubrica "Temeiul de drept": se va prezenta **detaliat si clar incadrarea faptei constatate**, cu precizarea actului normativ, a articolului sau a altor elemente prevazute de lege".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului**, sa analizeze si sa evalueze informatiile fiscale rezultate din activitatea contribuabilului si sa **prezinte detaliat si in clar situatia de fapt**, consecinta fiscala stabilita de organul de inspectie fiscala si incadrarea faptei constatate in dispozitiile legale aplicabile.

Or, din cele prezentate anterior nu rezulta care este **motivul concret** pentru care organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adaugata din facturile emise de persoana impozabila straina TAS LTD, in conditiile in care aceste facturi contin informatii cu privire la datele de identificare ale acestei persoane, cat si cu privire la identificarea reprezentantului ei fiscal in Romania.

Totodata, **prevederile** art. 150 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal **invocate de organele fiscale**, conform carora reprezentantul fiscal al furnizorului/prestatorului stabilit in strainatate este persoana obligata la plata taxei **nu au legatura cu exercitarea dreptului de deducere** de catre societatea contestatara beneficiara SC ABC SRL intrucat prevederile legale incidente sferei de aplicare a dreptului de deducere a TVA si conditiilor de exercitare a acestui drept sunt cele reglementate la art. 145-146 din Codul fiscal.

Se retine ca **organele de inspectie fiscala nu au analizat in ce masura serviciile facturate sunt sau nu destinate realizarii de catre societatea contestatara de operatiuni care dau dreptul de deducere, inclusiv in ce masura ele sunt justificate cu documente care sa ateste prestarea serviciilor respective**, potrivit prevederilor art. 145 alin. (2) din Codul fiscal si **nici nu identifica informatiile obligatorii care lipsesc din continutul facturilor**, in conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) coroborat cu art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

Avand in vedere cele anterior prezentate, faptul ca din continutul actelor atacate nu reiese motivul concret pentru care organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere taxa din facturile emise de TAS LTD si au invocat articole din legea fiscala care nu-si gasesc aplicatiunea in speta, fara sa analizeze tranzactiile din punct de vedere al exercitarii dreptului de deducere de catre societatea beneficiara in raport cu dispozitiile legale incidente spetei, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare 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. 12.7 si pct. 12.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

*"12.7. 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.*

*12.8. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii".*

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/2010 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. rif/2010 va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de TVA neacceptata la deducere in suma de S2 lei 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 serviciilor, in functie de situatia de fapt si tinand cont de prestarea efectiva a serviciilor si de folosirea lor in folosul propriilor operatiuni taxabile, in vederea efectuarii unei incadrari corecte si motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie.*

### **3.3. Referitor la TVA nedeductibila in suma de S3 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta unor servicii, in conditiile in care nu face dovada ca serviciile au fost prestate efectiv si au fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de S3 lei din facturile nr. ....10.11.2008 si nr. ....02.04.2009 emise de SC GEF SRL intrucat societatea nu a prezentat situatii de lucrari, devize, care sa faca dovada prestarii serviciilor.

Din raportul de inspectie fiscala nr. rif/2010 rezulta ca societatea a recunoscut prin adresa nr. ....2010 ca furnizorul nu a finalizat sarcinile pe care si le-a asumat prin contract, iar situatiile de lucrari si procesul-verbal de receptie urmeaza a fi prezentate la o data ulterioara.

Cu adresa nr. ....2010 organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat societatii sa-si motiveze contestatia in fapt si in drept cu privire la TVA in suma de S3 lei. In completarea contestatiei, cu adresa inregistrata sub nr. ....2011 SC ABC SRL reitereaza sustinerile din adresa nr. ....2010 in sensul ca furnizorul nu a finalizat sarcinile asumate si, ca atare, procesul-verbal de receptie si situatiile de lucrari vor fi prezentate la o data ulterioara.

**In drept**, potrivit art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 134<sup>1</sup>. - (1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

(4) Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar".

"Art. 134<sup>2</sup>. - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) operatiuni taxabile".

"Art. 146. - (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 îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate in beneficiul sau, **sa detina o factura care sa cuprinda informatiile** prevazute la art. 155 alin. (5);

*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 propriilor operatiuni 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. Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.***

In prezenta cauza SC ABC SRL nu a facut dovada ca serviciile facturate de SC GEF SRL au fost si efectiv prestate, recunoscand, inclusiv prin adresa de completare a contestatiei inregistrata sub nr. ....../.....2011, ca nu detine aceste situatii de lucrari. Or, simpla detinere a facturilor nu este suficienta pentru deducerea taxei facturate, societatea contestatara avand si obligatia sa demonstreze ca serviciile au fost efectiv prestate, astfel incat sa fie indeplinita conditia de fond esentiala, cea privind utilizarea acestor servicii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile interesate.

*A lega dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata doar de conditiile de forma, inclusiv cele care vizeaza detinerea facturilor, ar insemna, **prin reducere la absurd**, ca persoanele impozabile isi pot deduce taxa aferenta achizitiilor doar in baza unor documente formale, **fara legatura cu substanta tranzactiei, ceea ce ar conduce in final la eludarea conditiei de fond esentiale**, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa aiba loc in realitate si sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanelor in cauza.*

In consecinta, intrucat motivatia SC ABC SRL nu este de natura sa schimbe constatarile organelor de inspectie fiscala, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere pentru diferenta suplimentara de TVA neacceptata la deducere in suma de S3 lei.

### **3.4. Referitor la majorarile de intarziere aferente TVA in suma de MIC lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza integral accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorate, numai in parte, debitele stabilite prin decizia de impunere contestata.*

**In fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/2010, pentru debitul suplimentar reprezentand TVA de plata in suma de DPC lei organele de inspectie fiscala au stabilit si majorari de intarziere aferente in suma MIC lei, calculate pana la data de 31 iulie 2010, asa cum rezulta din calculul prezentat in anexa nr. 6 bis la raportul de inspectie fiscala nr. rif/2010.

SC ABC SRL contesta majorarile de intarziere in suma de MIC lei aferente TVA stabilita suplimentar de plata, fara sa precizeze motive concrete de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste aceste accesorii.

**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**".

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.2 din prezenta decizie prin care s-a dispus desfiintarea in parte a deciziei de impunere nr. di/2010 pentru TVA in suma de S2 lei, cu consecinta diminuarii TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata, precum si principiul de drept *accessorium sequitur principale* in baza caruia majorarile de intarziere urmeaza soarta debitului principal pentru care s-au stabilit, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere si pentru majorarile de intarziere in suma de 62.124 lei aferente debitului in suma de S2 lei si a recalcula aceste majorari in functie de rezultatele reverificarii dispuse cu privire la debitul principal.

Conform pct. 12.7 si pct. 12.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

"12.7. *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 accesoriiilor aferente*.

12.8. *Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii*".

In consecinta, pentru majorarile de intarziere aferente TVA in suma de MIC lei urmeaza a se desfiinta decizia de impunere nr. di/2010 pentru suma de M1 lei si a se respinge contestatia pentru diferenta de majorari de intarziere in suma de MIC lei - M1 lei = M2 lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 alin. (1) si (9), art. 145 alin. (1), (2) lit. a) si (4), art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) si 2) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 si pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

#### **DECIDE:**

1. Respinge ca neintemeiata contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/2010, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y pentru diferenta suplimentara de TVA ramasa de plata in suma de **DPC-S2 lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **M2 lei**.

2. Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/2010 cu privire la TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de **S2 lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **M1 lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a societatii, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta.

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.