

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

DECIZIA nr. 309 din 19.11.2009 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in str., nr. ..., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./.....11.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./.....11.2009, inregistrata sub nr./.....11.2009 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC ABC SRL inregistrata sub nr./.....2009.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/yy.yy.2009 si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.zzz/yy.yy.2009, ambele emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. xxxzzz/yy.yy.2009 si comunicate cu adresa nr./.....2009 sub semnatura in data de10.2009.

SC ABC SRL contesta suma de **C lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare.

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, coroborate cu pct. 5.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 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 x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru perioada 14.06.2007-30.06.2009, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr./2009 si nr./2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. xxxzzz/yy.yy.2009, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/yy.yy.2009, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de C lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de C lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de A lei.

De asemenea, prin dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.zzz/yy.yy.2009 organele de control au dispus societatii preluarea sumei de C lei reprezentand TVA aferenta serviciilor in contul 4428 "TVA neexigibila" si corectarea deconturilor de TVA.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL arata ca obiectul sau de activitate il constituie dezvoltarea (promovarea) imobiliara si ca suma de C lei reprezinta TVA aferenta unor prestari de servicii reprezentate de achizitii de terenuri in regim de leasing, conform art. 129 alin.

(3) lit. a) din Codul fiscal, in contextul in care a efectuat aceste achizitii cu intentia de a realiza operatiuni taxabile, respectiv constructia unui depozit tip hala si inchirierea lui catre terti.

Contestatoarea invoca principiile generale ale sistemului de TVA european, implementate si in legislatia romaneasca prin art. 145 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 alin. (1) din Normele metodologice, precum si jurisprudenta comunitara reiesita din cazurile C-268/83 (Rompelman) si C-110/94 (Inzo) si sustina ca si-a dovedit intentia de a desfasura activitati economice taxabile prin Hotararea Consiliului Director nr. 1/25.08.2009 si Notificarea inregistrata la organele fiscale sub nr. 262773/07.10.2009, prin care si-a exprimat optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere a spatiului ce urmeaza a fi construit pe terenurile achizitionate prin leasing imobiliar.

De asemenea, SC ABC SRL sustine ca tratamentul TVA din punct de vedere al deductibilitatii nu trebuie sa difere pe motiv ca terenurile sunt achizitionate in sistem leasing si nu prin achizitie directa si invoca si opinia Directiei Legislatie TVA din Ministerul Economiei si Finantelor intr-o speta similara, potrivit careia depunerea notificarii da dreptul la deducerea "TVA aferenta investitiilor efectuate, bineinteles in masura in care societatea detine si toate documentele necesare pentru acordarea dreptului de deducere".

III. Fata de constatarile 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. xxx/yy.yy.2009, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de C lei si au aprobat la rambursare TVA in suma de A lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. xxxzzz/yy.yy.2009 rezulta ca SC ABC SRL are ca obiect principal de activitate "dezvoltare imobiliara" (cod CAEN 4110), este inregistrata din punct de vedere al TVA incepand cu data de 18.06.2007, iar in perioada verificata nu a obtinut venituri taxabile si nu a emis facturi sau alte documente fiscale.

Taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de C lei este aferenta achizitiei unor terenuri in regim de leasing, asupra carora dreptul de proprietate va apartine societatii la finalizarea contractului de leasing si in legatura cu care reprezentantul societatii a declarat ca urmeaza sa demareze o investitie imobiliara, constand in bloc de birouri si spatiu de depozitare. Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu prezinta suficiente dovezi obiective din care sa reiasa indubitabil intentia declarata a acesteia de a utiliza terenurile in scopul desfasurarii de operatiuni care dau dreptul la deducerea taxei, motiv pentru care nu au acceptat la deducere TVA in suma de C lei, fara ca aceasta neacceptare sa aiba caracter permanent, societatea putand sa-si exercite ulterior dreptul de deducere conform art. 147 alin. (2) din Codul fiscal.

Totodata, organele de inspectie au emis dispozitia de masuri nr.zzz/yy.yy.2009 prin care au dispus ca societatea sa inregistreze TVA aferenta achizitiilor de terenuri in leasing in contul 4428 "TVA neexigibila".

3.1. Cu privire la decizia de impunere nr. xxx/yy.yy.2009

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru ratele aferente achizitiei unor loturi de teren in regim de leasing financiar imobiliar, in conditiile in care nu a prezentat dovezi obiective care sa-i sustina intentia declarata de a desfasura, in viitor, exclusiv operatiuni taxabile cu/pe aceste terenuri.

In fapt, prin decizia de impunere nr. xxx/yy.yy.2009 organele de inspectie fiscala au respins la deducere, in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, TVA in suma de C lei, pe motiv ca SC ABC SRL nu a prezentat dovezi obiective din care sa reiasa indubitabil intentia

declarata a acesteia de a utiliza terenurile achizitionate in regim de leasing in scopul desfasurarii de operatiuni care dau dreptul la deducerea taxei.

Contestatoarea sustine ca si-a dovedit intentia de a desfasura activitati economice taxabile prin Hotararea Consiliului Director nr. 1/25.08.2009 si Notificarea inregistrata la organele fiscale sub nr. 262773/07.10.2009, prin care si-a exprimat optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere a spatiului ce urmeaza a fi construit pe terenurile achizitionate prin leasing imobiliar.

In drept, potrivit art. 126, art. 141, art. 145, art. 146 si art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 126. Operatiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

(9) *Operatiunile impozabile pot fi:*

a) *operatiuni taxabile*, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140 [...].

"Art. 141. Scutiri pentru operatiuni din interiorul tarii

(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

e) arendarea, concesionarea, *inchirierea* si leasingul *de bunuri imobile*, cu urmatoarele exceptii: [...]

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*".

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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; [...].

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153.*"

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]"

"Art. 147¹. Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa

(1) Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala 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 isi 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, depus 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, simpla achizitie a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului/serviciului achizitionat.

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 aceeași masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizițiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

2. Cu privire la aplicabilitatea jurisprudenței comunitare, la solicitarea organului de solutionare a contestatiei, prin adresa nr. 340854/30.07.2009 Directia de Legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice a comunicat urmatoarele:

"Avand in vedere ca prin Tratatul de Aderare, tara noastra s-a obligat, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA, precum si deciziile Curtii Europene de Justitie, *aceste interpretari sunt luate in considerare (...) in vederea aplicarii uniforme a legii*, atunci cand prevederile comunitare au fost corect transpuse in legislatia nationala, **dar interpretarea poate fi diferita in functie de circumstante (...)**".

3. Astfel, prin adresa nr. 340854/30.07.2009 referitoare la spete similare, Directia de Legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice concluzioneaza urmatoarele:

"Potrivit jurisprudenței 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 investitii, 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 (...) tinand cont ca **intentia de a desfasura activitati economice este confirmata prin dovezi obiective, reprezentate de demersurile intreprinse in acest sens (servicii de proiectare, arhitectura, dezmembrare teren, avize apa, canalizare, salubritate)**".

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 aceeași hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și 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* și 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 faruda 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 și jurisprudenta comunitara, printre care principiul *luptei impotriva fraudei*, a evaziunii fiscale și 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 și servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, și anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile și 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 și demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.*

Totodata, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

In speta, din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei rezulta urmatoarele:

1. SC ABC SRL are ca obiect de activitate dezvoltarea (promovarea) imobiliara și a incheiat un contract de leasing financiar imobiliar pentru 3 loturi de teren in suprafata totala de 10.000 mp situate in orasul, jud., cu intentia declarata de a recupera investitia "prin **dezvoltarea unui proiect imobiliar sau/si prin vanzarea partiala** (a unui lot)", asa cum rezulta din Hotararea Consiliului Director nr. 1 din data de 25.08.2009, neprezentata organelor de inspectie fiscala, dar prezentata in sustinerea contestatiei.

2. Referitor la destinatia pe care contestatoarea intentioneaza sa o dea terenurilor achizitionate in regim de leasing financiar, in raport de regimul aplicabil din punct de vedere al TVA, se retin:

- vanzarea unei constructii, unui teren sau a unei parti din acestea ori inchirierea lor reprezinta operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata, insa persoanele impozabile care realizeaza astfel de operatiuni pot opta pentru taxarea acestora;

- in lipsa notificarii organelor fiscale cu privire la optiunea de a taxa operatiunile respective, acestea sunt scutite direct, prin efectul legii, fara drept de deducere a taxei aferente achizitiilor;

- prin exceptie, sunt supuse taxarii obligatorii, vanzarile de constructii noi si terenurile construibile, asa cum sunt definite prin legislatia specifica in vigoare;

- prin Notificarea inregistrata la organele fiscale sub nr./07.10.2009 societatea si-a exprimat intentia de a taxa operatiunile de inchiriere a imobilului ce urmeaza a fi construit pe terenurile achizitionate prin leasing imobiliar incepand cu data de 1 februarie 2012.

3. Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita **dovezi obiective** pentru demonstrarea dreptului de deducere al TVA aferenta achizitiilor, in **raport cu intentia declarata** a persoanelor impozabile de a destina acele achizitii unor activitati economice care dau acest drept (a se vedea hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, paragr. 19 si 26 din hotarare).

Avand in vedere natura achizitiilor (terenuri ce fac obiectul unui contract de leasing financiar imobiliar) si a operatiunilor pe care societatea contestatoare declara ca intentioneaza sa le desfasoare, se retin:

- **cata vreme o parte insemnata a operatiunilor imobiliare (vanzari/inchirieri de terenuri si constructii, cu exceptiile de rigoare) este supusa regimului de scutire directa, prin efectul legii, din punct de vedere al TVA, este obligatia persoanei impozabile de a dovedi ca, intr-adevar, achizitiile pe care le face sunt destinate exclusiv unor operatiuni taxabile, care dau dreptul la deducerea integrala a taxei achitate in amonte;** cum singura investitie pregatitoare realizata de societatea contestatoare a constat in avansul/ratele de leasing pe care le achita in vederea dobandirii dreptului de proprietate asupra unor loturi de teren, aceasta trebuie sa demonstreze autoritatilor fiscale, cu dovezi obiective, ca intentioneaza sa utilizeze terenurile exclusiv in scopuri taxabile, pentru a beneficia de exercitarea imediata si integrala a dreptului de deducere aferent leasingului imobiliar respectiv;

- pentru cele trei loturi de teren situate in orasul **societatea nu a prezentat certificatul de urbanism eliberat de autoritatile publice locale competente**, in conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile ulterioare si art. 31 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005, **din care sa rezulte ca terenurile in cauza se incadreaza in categoria terenurilor construibile**, exceptate de la scutire si taxabile obligatorii **ori in categoria terenurilor neconstruibile**, scutite direct prin efectul legii, dar pentru care persoana impozabila isi poate exprima optiunea de taxare, prin intermediul notificarii, in momentul instrainarii terenurilor;

- pentru realizarea proiectului imobiliar (depozit de tip hala) societatea nu a prezentat **nicio dovada obiectiva din care sa rezulte**, pe de o parte, **ca a angajat costuri in acest scop**, respectiv **contracte, facturi si/sau documente de plata** pentru avize, autorizatii, studii de fezabilitate, proiecte si planuri arhitecturale, iar pe de alta parte, **ca a obtinut acordul expres al proprietarului de drept al terenurilor** (societatea de leasing, pe toata perioada derularii contractului) **in vederea executarii lucrarilor de constructii** sau ca proprietarul insusi a demarat in nume propriu, dar pe socoteala utilizatorului, formalitatile necesare pentru obtinerea autorizatiei de construire, in conformitate cu prevederile anexei nr. 2 "Definirea unor termeni de specialitate utilizati in cuprinsul legii" la Legea nr. 50/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

- Hotararea Consiliului Director nr. 1/25.08.2009 si Notificarea inregistrata la organele fiscale sub nr./07.10.2009 **nu pot fi considerate dovezi obiective intrucat ele emana de la insasi societatea contestatoare si nu fac decat sa consemneze in scris si sa aduca la**

cunostinta autoritatilor fiscale intentia contestatoarei de a construi, in viitor, un imobil si de a-l inchiria in regim de taxare incepand cu data de 1 februarie 2012, **cu alte cuvinte intentia de ordin subiectiv a conducerii societatii cu privire la scopul achizitiei** a fost consemnata in niste inscrisuri si **declarata** prin inregistrarea lor la autoritatile fiscale, **astfel ca inscrisurile respective reprezinta, in fapt, doar declaratii de intentii**;

- or, **caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane astfel incat sa depaseasca caracterul "pro causa" al inscrisurilor emanate exclusiv de societatea contestatoare si prezentate in sustinerea cauzei si sa ateste fapte care s-au produs in realitate in sensul initierii efective a demersurilor in vederea materializarii intentiei exprimate** de contestatoare;

- de altfel, insasi contestatoarea in hotararea din 25.08.2009, mentioneaza ca "va demara obtinerea de avize, autorizatii, realizarea de proiecte si planuri arhitecturale, studii de fezabilitate si a oricaror alte documentatii necesare", fara insa sa depuna in sustinerea cauzei nicio dovada in acest acest sens.

4. In ceea ce priveste invocarea opiniei Directiei de Legislatie in domeniul TVA din Ministerul Economiei si Finantelor potrivit careia depunerea notificarii da dreptul la deducerea TVA aferenta investitiilor, din situatia de fapt asupra careia si-a exprimat opinia directia de specialitate rezulta ca era vorba de un imobil deja construit si care urma sa fie exploatat prin inchiriere, dovedita prin ofertele lansate catre clienti, precum si prin scrisorile prin care acestia si-au manifestat interesul de a inchiria spatii din imobilul respectiv, fiind astfel vorba de o alta situatie decat cea din prezenta cauza.

5. Mai mult, notificarea din data de 07.10.2009 priveste taxarea in viitor, incepand cu data de 1 februarie 2012, a operatiunilor de inchiriere a unui potential imobil, pentru care nu s-a angajat niciun cost/nu s-a demarat nicio formalitate necesar(a) in vederea construirii lui si ea poate fi anulata oricand, conform prevederilor pct. 38 alin. (7) din Normele metodologice, fara sa produca astfel niciun efect din punct de vedere al taxarii operatiunilor respective.

6. Jurisprudenta comunitara invocata de contestatoare (hotararile C.E.J. din cazurile C-268/83 Rompelman si C-110/94 Inzo) nu contrazice cele aratate anterior, in conditiile in care operatiunile imobiliare, in marea lor majoritate, sunt operatiuni scutite direct prin efectul legii, cu posibilitatea taxarii, dar si cu cea a renuntarii la taxare si revenirea la regimul general de scutire, pe baza de optiune scrisa si fara nicio interdictie in ceea ce priveste momentul in care se notifica organelor fiscale optiunea respectiva; ca atare, tot jurisprudenta comunitara, recunoaste autoritatilor fiscale dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective, care sa sprijine intentia acestora de a desfasura, in viitor, operatiuni taxabile.

In speta, SC ABC SRL *nu a adus nicio dovada din care sa rezulte ca intentioneaza sa instraineze in viitor unul din loturile de teren in regim de taxare ori ca terenurile in cauza sunt construibile, exceptate direct de la scutire*; de asemenea, in conditiile in care, proprietarul de drept al terenurilor este societatea de leasing pe perioada derularii contractului de leasing (pana in 25 iunie 2012), iar legislatia in domeniul constructiilor solicita existenta acordului expres al proprietarilor pentru autorizarea constructiilor provizorii ori existenta unui drept real principal asupra terenurilor, *societatea nu a adus nicio dovada ca a dobandit dreptul de a construi in imobil pe care sa-l exploateze prin inchiriere incepand cu data de 1 februarie 2012 si nici ca a demarat vreo actiune pregatitoare in acest sens* (avize, acorduri, certificate de urbanism, autorizatii, studii de fezabilitate, proiecte si planuri arhitecturale etc.).

In consecinta, intrucat societatea nu a prezentat in sustinerea cauzei nicio dovada obiectiva din care sa rezulte ca intentioneaza sa realizeze, in viitor, exclusiv operatiuni taxabile cu/pe terenurile achizitionate in regim de leasing financiar imobiliar, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind suma de C lei reprezentand TVA fara drept de deducere si respinsa la rambursare.

3.2. Cu privire la dispozitia de masuri nr. xxxzzz/yy.yy.2009

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si majorari de intarziere ale acestora, ci la masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. xxxzzz/yy.yy.2009, organele de inspectie fiscala au dispus SC ABC SRL evidentierea contabila a sumei de C lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de teren in leasing in contul 4428 "TVA neexigibil" si corectia deconturilor de TVA.

Prin contestatia formulata, societatea solicita si anulara Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. xxxzzz/yy.yy.2009.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) **Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (1) Contestatiile formulate impotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei**, emise in conformitate cu legislatia in materie vamala se solutioneaza dupa cum urmeaza:

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, precum si accesorii ale acestora, al caror quantum este sub 1.000.000 lei, *se solutioneaza de catre organele competente constituite la nivelul directiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal (...)*".

De asemenea, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 , care stabileste:

"**Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri**, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului etc. "

Intrucat masurile dispuse in sarcina SC ABC SRL nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) **Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente**".

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector x - Activitatea de Inspectie Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

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. 147¹ 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 si nesustinuta cu documente contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/yy.yy.2009, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma **C lei**.

2. Transmite Administratiei Finantelor Publice Sector x - Activitatea de Inspectie Fiscala contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. xxxzzz/yy.yy.2009.

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.