

**CERERE DE PRONUNȚARE A UNEI HOTĂRÂRI PRELIMINARE  
ÎNTEMEIATĂ PE DISPOZIȚIILE ARTICOLULUI 267 TFUE**

**Tribunalul Timiș – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal,**

în cauza nr. 992/30/2018, având ca obiect cererea formulată de reclamanta AMĂRĂȘTI LAND INVESTMENT SRL în contradictoriu cu DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE TIMIȘOARA și ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE TIMIȘ,

În temeiul art. 267 alin. 1-2 TFUE, la cererea reclamantei,

solicită

**CURȚII DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE**

a răspunde la următoarele întrebări preliminare privind interpretarea dreptului Uniunii Europene:

**Întrebarea nr. 1:** În interpretarea Directivei 2006/112, în special a prevederilor art. 24, 28, 167 și 168 lit. a), în cadrul unei operațiuni de vânzare de bunuri imobile care nu sunt înscrise în Registrul național de publicitate imobiliară (Cartea Funciară) și care nu sunt cadastrate la momentul livrării, cumpărătorul persoană impozabilă care își asumă contractual obligația de a efectua, pe cheltuiala sa, demersurile necesare primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliară a acestor imobile, efectuează o prestare de servicii către vânzător sau o achiziție de servicii aferentă investiției sale imobiliare pentru care trebuie să îi fie recunoscut dreptul de deducere a TVA?

**Întrebarea nr. 2:** Directiva 2006/112, în special prevederile art. 167 și 168 lit. a), pot fi interpretate în sensul în care costurile efectuate de către cumpărătorul persoană impozabilă cu ocazia primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliară a imobilelor cu privire la care cumpărătorul are un drept de creanță la transferul viitor al dreptului de proprietate și care i-au fost livrate de către vânzătorii al căror drept de proprietate asupra imobilelor nu este înscris în cartea funciară, pot fi calificate drept operațiuni premergătoare investiției pentru care persoana impozabilă beneficiază de drept de deducere a TVA?

**Întrebarea nr. 3:** Prevederile Directivei 2006/112, în special art. 24, 28, 167, 168 lit. a), se impun a fi interpretate în sensul în care costurile efectuate de către cumpărătorul persoană impozabilă cu ocazia primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliară a imobilelor care i-au fost livrate și cu privire la care cumpărătorul, în baza unei convenții,

Înregistrat în registrul Curții de Justiție sub nr. .... 1096623 .....
Luxemburg,
15 NOV. 2018      pentru Grefier,
Fax / E-mail : ..... Depus la : 13/11/2018
<i>Ramona I. Șereș</i> Ramona I. Șereș Administrator

5

CURIA EUROPEE	
Luxembourg	
Entrée	13. 11. 2018

are un drept de creanță la transferul viitor al dreptului de proprietate de către vânzători al căror drept de proprietate asupra imobilelor nu este înscris în cartea funciară, trebuie calificate drept prestări de servicii către vânzători, în contextul în care, cumpărătorul și vânzătorii au convenit că prețul imobilelor nu include contravaloarea operațiunilor de cadastrare?

Întrebarea nr. 4: În accepțiunea Directivei 2006/112, costurile aferente operațiunilor administrative în legătură cu imobilele care i-au fost livrate și cu privire la care cumpărătorul are un drept de creanță la transferul viitor al dreptului de proprietate de către vânzător, inclusiv, dar fără a ne limita la costurile de primă înscriere în registrul de publicitate imobiliară, se impun a fi suportate în mod obligatoriu de către vânzător? Sau pot fi suportate de către cumpărător sau de către oricare dintre părțile tranzacției, conform convenției părților, cu consecința recunoașterii în favoarea acelei persoane a dreptului de deducere a TVA?

*Obiectul litigiului. Fapte relevante.*

1. Reclamanta AMĂRĂȘTI LAND INVESTMENT SRL a sesizat Tribunalul Timiș – Secția Contencios Administrativ și Fiscal cu o acțiune civilă îndreptată împotriva pârâtelor Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, prin care a solicitat instanței:
  - Anularea Deciziei nr. 3357/08.09.2017 emisa în soluționarea contestației prealabile de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, ca fiind nelegală;
  - Anularea în parte a Deciziei de impunere seria F-TM nr. 107/15.03.2017, precum și a Raportului de inspecție fiscală seria F-TM nr. 107/15.03.2017, ca fiind nelegale și netemeinice cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de 41.911 lei;
  - Obligarea pârâtelor la rambursarea sumei de 41.911 lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar;
  - Obligarea pârâtelor la plata dobânzii fiscale de 0,02% pe zi din suma de 41.911 lei, începând cu data reținerii nelegale a TVA și până la data rambursării efective și integrale a sumei;
  - Obligarea pârâtelor la suportarea în solidar a cheltuielilor de judecată.
2. Asupra situației de fapt, Tribunalul constată că reclamanta a fost constituită în anul 2014 având ca scop desfășurarea de activități de exploatare prin înființarea unei ferme agricole pe o suprafață de teren de aproximativ 4000 hectare, iar în vederea desfășurării activității menționate, societatea cumpără teren agricol. La momentul de față reclamanta se află în proces de investiție, respectiv de achiziție de teren.
3. La nivel formal, procesul de achiziție este structurat în două etape. În prima etapă are loc încheierea de promisiuni de vânzare-cumpărare între promitenții vânzători și reclamantă, promitent-cumpărător, prin care aceasta dobândește un drept de creanță cu privire la proprietatea terenului. Ulterior îndeplinirii formalităților administrative prevăzute de lege în vederea încheierii contractelor, se derulează a doua etapă, respectiv semnarea contractelor de vânzare-cumpărare prin care se dobândește proprietatea terenurilor.

4. În accepțiunea Directivei 2006/112, livrarea imobilelor supuse vânzării, respectiv posesia și dreptul de a dispune de acestea ca un proprietar are loc în baza contractelor de arendă în scopuri agricole intervenite între vânzători și cumpărător, încheiate simultan cu încheierea promisiunilor de vânzare-cumpărare.

5. În vederea derulării în bune condiții a procesului investițional, societatea Amărăști Land Investment SRL a contractat serviciile unor societăți specializate, precum societăți de intermediere, de avocatură, notariale, de cadastru, topografie, în vederea verificării situației juridice a terenurilor supuse vânzării și efectuării tuturor operațiunilor premergătoare încheierii efective a contractelor de vânzare-cumpărare, suportând aceste costuri: onorariile societăților de intermediere, onorariile notariale, avocațiale, taxele cadastrale.

6. Reclamanta a justificat necesitatea contractării acestor servicii prin faptul că, în aria geografică în care își desfășoară activitatea – respectiv în zona mai multor localități din județul Dolj - terenurile sunt fracționate, au suprafețe reduse și nu sunt înscrise în sistemul național de publicitate imobiliară - Cartea funciară. Or, conform dreptului intern, în materia încheierii contractelor de vânzare-cumpărare cu privire la imobile, forma autentică a contractului este o condiție de valabilitate. Pentru a se putea încheia în mod valabil contracte de vânzare-cumpărare imobiliară în formă autentică, legea impune exigența ca terenul să fie înscris în Cartea funciară, iar persoana care are calitatea de vânzător în cadrul tranzacției să fie cea înscrisă ca proprietar în Cartea funciară a terenului. De aici rezultă imposibilitatea, pentru reclamantă, a cumpărării directe a terenurilor, prin încheierea unor contracte autentice de vânzare-cumpărare și necesitatea structurării procesului de achiziție în cele două etape menționate anterior.

7. Cu scopul declarat de a dobândi proprietatea terenurilor și de a organiza o fermă agricolă, societatea promitentă-cumpărătoare a contractat și serviciile unor societăți de cadastrare în vederea primei înscrieri a terenului în Cartea funciară, suportând costurile acestor operațiuni. Aceste costuri nu au fost refacturate către promitenții-vânzători și nu sunt suportate în concret de către aceștia. Astfel, în promisiunile bilaterale de vânzare-cumpărare a terenurilor a fost inclusă o clauză prin care promitentul vânzător a declarat că este de acord ca promitentul cumpărător (societatea reclamantă) să facă pe cheltuiala sa toate lucrările de colectare, formare a dosarelor, legalizare a documentelor, înregistrare a documentelor, cadastrare, intabulare în Cartea funciară a terenului. Promitentul vânzător a declarat că înțelege că toate procedurile de intabulare realizate de către Amărăști Land Investment SRL sunt absolut necesare pentru ca terenul să poată face obiectul contractului autentic de vânzare cumpărare. Ambele părți au convenit evaluarea anticipată a lucrărilor descrise anterior la suma de 750 euro/hectar. Totodată, părțile au inserat o clauză penală potrivit căreia, în cazul în care promitentul vânzător nu își va îndeplini la termenul fixat obligația de a încheia contractul de vânzare, din culpa sa sau din orice alt motiv, cu excepția motivelor imputabile promitentei cumpărătoare, promitentul vânzător se obligă să plătească promitentei cumpărătoare cheltuielile pe care le-a efectuat în vederea înscrierii terenului în cartea funciară, precum și daune interese în cuantum de 2000 euro/hectar.

8. În privința prețului contractului, așa cum reiese din art. III din promisiunile de vânzare-cumpărare, părțile au convenit ca promitentul cumpărător să plătească promitenților-vânzători prețul integral al terenurilor la momentul încheierii promisiunilor. Prețul terenurilor, astfel cum a fost stabilit prin convențiile părților, nu include contravaloarea operațiunilor de cadastrare, fiind distinct de acestea.

9. La data de 23.01.2017 reclamanta a înregistrat la organul fiscal cererea de rambursare a TVA sub nr. 108049570, pentru suma de 73.828 lei. Ca urmare a acestui fapt, a avut loc inspecția fiscală finalizată cu emiterea Deciziei de impunere seria F-TM 107 din data de 15.03.2017, precum și a Raportului de inspecție fiscală seria F-TM 107 din data de 15.03.2017, a căror anulare parțială se solicită în cauză. Din suma de 73.828 lei reprezentând TVA solicitată la rambursare, reclamantei i-a fost aprobată rambursarea integrală a TVA solicitată. Însă, organele fiscale au colectat suplimentar TVA în cuantum de 41.911 lei prin raportare la o bază impozabilă în cuantum de 209.522 lei, reprezentând contravaloarea serviciului prestat de reclamantă în favoarea vânzătorului, bază impozabilă obținută prin înmulțirea suprafeței de teren de 74.43 hectare cu suma de 750 Euro/hectar, terenuri pentru care la data de 31.12.2016 erau încheiate contracte de vânzare-cumpărare finale.

10. Autoritățile fiscale au stabilit suplimentar TVA de plată pe motiv că suma de 750 Euro/hectar ar reprezenta contravaloarea serviciului prestat de reclamantă în favoarea vânzătorului în schimbul livrării bunurilor. Se susține că reclamanta, în schimbul achiziției terenului, pe de o parte a achitat un preț, iar pe de altă parte a prestat un serviciu către vânzători. Organele fiscale susțin totodată că aceste costuri în legătură cu intabularea terenurilor și încheierea contractelor de vânzare-cumpărare în formă autentică trebuie să fie în mod obligatoriu suportate de către vânzători.

11. Reclamanta a contestat decizia de impunere cu privire la suma de 41.911 lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar, în procedură administrativă prealabilă, însă contestația i-a fost respinsă de organul fiscal. Atât în decizia de respingere a contestației, a cărei anulare se cere, cât și în cadrul litigiului de contencios fiscal dedus judecății, autoritățile fiscale au reținut în esență că Amărăști Land Investment SRL a prestat serviciile amintite (care reprezintă operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA) în nume propriu dar în contul altor persoane (vânzătorii de terenuri – persoane fizice), însă nu a procedat la facturarea contravalorii acestora către beneficiari, respectiv la colectarea TVA aferentă. Autoritățile au reținut că aceste prestații devin exigibile la data încheierii contractelor de vânzare-cumpărare în formă autentică, iar în perioada verificată prin inspecția fiscală, reclamanta a încheiat în formă autentică contracte de vânzare-cumpărare pentru achiziționarea a 74,34 ha teren agricol, pentru care, conform prevederilor contractuale, ar fi trebuit să factureze recuperarea contravalorii acestora în cuantum de 750 euro/hectar, rezultând o valoare totală de recuperat de 55.755 euro. Reclamanta ar fi trebuit să evidențieze și să declare, aferent prestațiilor de servicii menționate mai sus, o TVA colectată în sumă de 41.911 lei.

12. Reclamanta nu este de acord cu aspectele stabilite de organul fiscal și consideră că costurile operațiunilor efectuate și suportate de aceasta, evaluate la suma de 750 Euro/hectar, reprezintă

costuri în legătură cu investiția, pentru realizarea de operațiuni taxabile, pentru care societatea are drept de deducere al TVA.

13. În acest sens, reclamanta argumentează că acele costuri descrise anterior au fost evaluate anticipat la suma de 750 euro/ha, în scopul facilitării determinării întinderii prejudiciului care ar putea fi generat societății în caz de neexecutare de către promitenții vânzători a obligației de a încheia contractele de vânzare a terenurilor în formă autentică. Reclamanta a precizat totodată că, în concret, această sumă variază de la caz la caz, putând fi mai redusă sau mai ridicată. Reclamanta susține că acele costuri, ce privesc în principal cadastrarea și intabularea terenurilor, nu sunt incluse în prețul terenurilor și că reprezintă cheltuiala proprie a societății, fiind calificate de aceasta drept costuri în legătură cu investiția imobiliară efectuată.

***Prevederile relevante ale legislației naționale, aplicabile în speța supusă judecării***

- **Art. 8 din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ – Obiectul acțiunii judiciare, potrivit căruia:**

*Persoana vătămată într-un drept recunoscut de lege sau într-un interes legitim printr-un act administrativ unilateral, nemulțumită de răspunsul primit la plângerea prealabilă sau care nu a primit niciun răspuns în termenul prevăzut la art. 2 alin. (1) lit. h), poate sesiza instanța de contencios administrativ competentă, pentru a solicita anularea în tot sau în parte a actului, repararea pagubei cauzate și, eventual, reparații pentru daune morale.*

- **Art. 18 din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ – Soluțiile pe care le poate pronunța instanța, potrivit căruia:**

*Instanța, soluționând cererea la care se referă art. 8 alin. (1), poate, după caz, să anuleze, în tot sau în parte, actul administrativ, să oblige autoritatea publică să emită un act administrativ, să elibereze un alt înscris sau să efectueze o anumită operațiune administrativă. (...) În cazul soluționării cererii, instanța va hotărî și asupra despăgubirilor pentru daunele materiale și morale cauzate, dacă reclamantul a solicitat acest lucru. (...) (6) În toate situațiile, instanța poate stabili, prin dispozitiv, la cererea părții interesate, un termen de executare, precum și amenda prevăzută la art. 24 alin. (2).*

- **Art. 297 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal: Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile (...)**
- **Pct. 67 alin. (4) din Normele Metodologice din 6 ianuarie 2016 de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016: O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal și care începe să angajeze costuri și/sau să**

*facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art. 297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a trebui să aștepte începerea exploataării efective a activității sale.*

- **Art. 271 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:** *Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.*
- **Art. 281 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:** *Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.*
- **Art. 1672 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil al României,** republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 505 din 15 iulie 2011: *Vânzătorul are următoarele obligații principale: 1. să transmită proprietatea bunului sau, după caz, dreptul vândut; 2. să predea bunul; 3. să îl garanteze pe cumpărător contra evicțiunii și viciilor bunului.*
- **Art. 1719 din Codul civil:** *Cumpărătorul are următoarele obligații principale: a) să preia bunul vândut; b) să plătească prețul vânzării.*
- **Art. 1676 din Codul civil:** *În materie de vânzare de imobile, strămutarea proprietății de la vânzător la cumpărător este supusă dispozițiilor de carte funciară.*
- **Art. 1244 din Codul civil:** *În afara altor cazuri prevăzute de lege, trebuie să fie încheiate prin înscris autentic, sub sancțiunea nulității absolute, convențiile care strămută sau constituie drepturi reale care urmează a fi înscrise în cartea funciară.*
- **Art. 885 alin. 1 din Codul civil:** *Sub rezerva unor dispoziții legale contrare, drepturile reale asupra imobilelor cuprinse în cartea funciară se dobândesc, atât între părți, cât și față de terți, numai prin înscrierea lor în cartea funciară, pe baza actului sau faptului care a justificat înscrierea.*

- **Art. 886 din Codul civil :** *Modificarea unui drept real imobiliar se face potrivit regulilor stabilite pentru dobândirea sau stingerea drepturilor reale, dacă prin lege nu se dispune altfel.*
- **Art. 888 din Codul civil:** *Înscrierea în cartea funciară se efectuează în baza înscrisului autentic notarial, a hotărârii judecătorești rămase definitivă, a certificatului de moștenitor sau în baza unui alt act emis de autoritățile administrative, în cazurile în care legea prevede aceasta.*
- **Art. 893 din Codul civil:** *Înscrierea unui drept real se poate efectua numai:*
  - a) *împotriva aceluia care, la data înregistrării cererii, este înscris ca titular al dreptului asupra căruia înscrierea urmează să fie făcută (...)*

#### ***Dispoziții ale Dreptului Uniunii Europene relevante în speța supusă judecării***

- **Art. 9 alin. 1 din Directiva 2006/112:** *Persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată „activitate economică”. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.*
- **Art. 24 alin. 1 din Directiva 2006/112:** *„Prestare de servicii” înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.*
- **Art. 28 din Directiva 2006/112:** *Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.*
- **Art. 167 din Directiva 2006/112:** *Dreptul de deducere ia naștere din momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.*
- **Art. 168 litera a) din Directiva 2006/112:** *În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume: a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.*

**- Principiul neutralității**

Astfel cum rezultă din jurisprudența constantă a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Acest drept de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, respectiv, pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor sale taxabile, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

Dreptul de deducere al TVA trebuie recunoscut, limitarea putând fi justificată doar în cazul unei fraude.

În *Cauza C-110/94 INZO*, Curtea Europeană de Justiție a statuat că dreptul de deducere este câștigat cu titlu definitiv de la momentul primei cheltuieli în vederea derulării de activități economice, chiar dacă acestea din urmă nu vor mai avea loc.

În același sens, Curtea Europeană de Justiție a statuat în *Cauza C-110/98 Gabalfrisa*, arătând că o persoană care are intenția, confirmată prin dovezi obiective, de a începe în mod independent o activitate economică în sensul art. 4 din a șasea directivă și care efectuează prima cheltuială de investiții în acest scop trebuie să fie considerată persoană impozabilă. Acționând în această calitate, aceasta are, prin urmare, dreptul de a deduce imediat TVA datorată sau plătită pentru cheltuielile de investiții suportate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere dreptului de deducere, fără a trebui să aștepte ca exploatarea efectivă din afacerea lui să înceapă.

***Motivele ce au determinat instanța națională să dispună sesizarea Curții în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare***

1. Având în vedere punctele de vedere divergente ale părților asupra dreptului reclamantei de deducere a TVA-ului în cazul costurilor efectuate de aceasta, în calitate de cumpărător – persoană impozabilă, cu ocazia primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliară a terenurilor cu privire la care are un drept de creanță constând în transferul viitor al dreptului de proprietate, divergență ce rezidă în interpretarea diferită a Directivei 2006/112, instanța observă dificultățile de interpretare a acestui act normativ european, în contextul problematicei de fapt deduse judecății.
2. Astfel, dreptul european nu reglementează în mod explicit problema regimului juridic al costurilor generate de operațiunile de înscriere inițială a imobilelor în registrul de publicitate imobiliară, nici Directiva 2006/112 și nici jurisprudența elaborată în temeiul acesteia nu precizează dacă astfel de costuri pot fi calificate drept cheltuieli aferente investiției sau drept o prestare de servicii în favoarea vânzătorului.



3. Pentru soluționarea litigiului trebuie să se stabilească dacă operațiunile desfășurate de societatea Amărăști Land Investment SRL pot fi calificate drept „costuri aferente investiției”, pentru care persoana impozabilă beneficiază de dreptul de deducere a TVA. Calificarea acestor operațiuni este atributul exclusiv al instanței naționale, însă pentru a realiza o aplicare corectă a dispozițiilor dreptului european la situația de fapt din cauză, este necesară interpretarea prealabilă a acestor dispoziții de către instanța europeană, motiv pentru care tribunalul apreciază că se impune sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene.

#### *Argumentele pertinente ale părților*

1. Reclamanta susține că acele cheltuieli descrise anterior pe care le-a efectuat reprezintă costuri în legătură cu investiția, trebuind să îi fie recunoscut și garantat dreptul de deducere a TVA aferentă acestora.
2. *Cu privire la Întrebarea preliminară nr. 1*, reclamanta arată că de la momentul încheierii promisiunilor de vânzare-cumpărare, ea a dobândit un drept de creanță cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra imobilelor obiect al convențiilor. Reclamanta, având posesia, precum și un drept de creanță cu privire la aceste imobile și, implicit, având vocație la dreptul real de proprietate asupra acestora, exploatează bunurile. În accepțiunea reclamantei, exploatarea trebuie înțeleasă și sub aspectul actelor pregătitoare efectuate cu privire la imobil. Astfel de acte pregătitoare, precum intabularea imobilului, trebuie considerate ca fiind parte din desfășurarea activității comerciale de către cumpărător, având în vedere că în lipsa acestei înscrieri în Cartea funciară, dreptul de proprietate asupra terenului nu poate fi făcut opozabil față de terți și nici nu poate face obiectul unui contract de vânzare-cumpărare, iar societatea nu ar putea să desfășoare operațiuni taxabile. În speță, operațiunea taxabilă pe care reclamanta intenționează să o efectueze este tocmai exploatarea agricolă a terenului pe care în prezent îl achiziționează.
3. *Cu privire la întrebarea preliminară nr. 2*, reclamanta a precizat că acele costuri efectuate în vederea primei înscrieri a terenului în cartea funciară nu sunt suportate de către promitenții-vânzători și nu sunt incluse în prețul terenurilor, reprezentând cheltuiala proprie a societății, fiind calificate de societate drept costuri în legătură cu investiția imobiliară efectuată.

În cauza Inzo, C-110/94, Curtea a statuat atunci când o autoritate fiscală a acceptat ca o companie are statut de persoana impozabilă în sensul TVA întrucât și-a declarat intenția de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile, contractarea unui studiu de profitabilitate pentru activitatea dorită va fi considerată activitate economică, chiar dacă scopul este de investiga în ce măsură activitatea pe care compania dorește să o desfășoare în viitor este profitabilă.

Se mai arată că, din jurisprudența Curții Europene de Justiție reiese ca exista situații în care se acorda drept de deducere a TVA societăților pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate anterior începerii activității taxabile (în etapa de investiție), chiar dacă ulterior acestea nu vor fi utilizate în cadrul activității taxabile, dar numai în cazul în care se dovedește intenția persoanei la momentul achiziției de a utiliza bunurile/serviciile în folosul activității taxabile ulterioare.

Deși este cert că reclamanta se află în perioada de investiție, este necesar a se stabili dacă operațiunile pe care acestea le-a desfășurat pot fi calificate drept operațiuni premergătoare investiției. Din interpretarea textului Directivei 2006/112 și din analiza jurisprudenței Curții în cauze conexe, nu reiese în ce măsură costurile efectuate de către cumpărătorul persoană impozabilă cu ocazia primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliară a imobilelor cu privire la care cumpărătorul are un drept de creanță la transferul viitor al dreptului de proprietate și care i-au fost livrate de către vânzătorii al căror drept de proprietate asupra imobilelor nu este înscris în cartea funciară, pot fi calificate drept operațiuni premergătoare investiției pentru care persoana impozabilă beneficiază de drept de deducere al TVA.

4. *Cu privire la întrebarea preliminară nr. 3*, reclamanta a arătat că autoritățile fiscale au stabilit suplimentar TVA de plată pe motiv că suma de 750 Euro/hectar ar reprezenta contravaloarea serviciului prestat de reclamantă în favoarea vânzătorului în schimbul livrării bunurilor. Interpretarea dată de autoritățile fiscale a fost în sensul că reclamanta, prin faptul că s-a obligat să suport costurile ocazionate de prima înscriere în registrul de publicitate imobiliară a imobilelor care fac obiectul promisiunilor de vânzare-cumpărare, inclusiv înscrierea în cartea funciară a dreptului vânzătorilor asupra terenului, a prestat un serviciu către vânzători.

În opinia reclamantei, se impune așadar a se stabili dacă, în accepțiunea Directivei 2006/112, un cumpărător persoană impozabilă care își asumă, pe cale contractuală, angajarea unor costuri precum cele din speță, acționa precum un comisionar, prin raportare la vânzătorul bunurilor imobile în legătură cu care au fost efectuate operațiunile de înregistrare în Cartea funciară.

5. *Cu privire la întrebarea preliminară nr. 3*, reclamanta a apreciat că întrebarea este relevantă prin prisma dreptului părților de a determina pe cale contractuală persoana - cumpărător sau vânzător - care va fi ținută să suporte costurile generate de operațiunile administrative în legătură cu imobilele care i-au fost livrate și cu privire la care cumpărătorul are un drept de creanță la transferul viitor al dreptului de proprietate de către vânzător. Este necesară interpretarea dispozițiilor Directivei 2006/112 cu privire la dreptul de opțiune al părților, prin raportare la recunoașterea sau nu, în favoarea acelei persoane, a dreptului de deducere al TVA cu privire la operațiunile astfel efectuate.

6. Pârâtele DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE TIMIȘOARA și ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE TIMIȘ nu și-au exprimat punctul de vedere cu privire la cererea reclamantei de sesizare a CJUE.
7. Din înscrisurile de la dosar ce emană de la pârâte rezultă că organul fiscal consideră că suma de 750 Euro/hectar ar reprezenta contravaloarea serviciului prestat de reclamantă în favoarea vânzătorului în schimbul livrării bunurilor. Pârâtele au concluzionat că prețul de vânzare include și suma de 750 euro/ha, iar prin diminuarea prețului s-a realizat un schimb de bunuri și servicii, respectiv serviciile de cadastrare și intabulare a terenurilor, cheltuieli suportate de reclamantă în schimbul livrării bunurilor imobile în condiții legale. Astfel, cheltuielile efectuate de societate nu sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile, ci sunt efectuate în favoarea vânzătorului. Reclamanta a acționat în calitate de comisionar, fiind considerată din punct de vedere al taxei, cumpărător și revânzător al serviciilor de cadastrare și intabulare.
8. Pentru toate aceste considerente, instanța de trimitere adresează CJUE următoarele întrebări:

**Întrebarea nr. 1: În interpretarea Directivei 2006/112, în special a prevederilor art. 24, 28, 167 și 168 lit. a), în cadrul unei operațiuni de vânzare de bunuri imobile care nu sunt înscrise în Registrul național de publicitate imobiliară (Cartea Funciară) și care nu sunt cadastrate la momentul livrării, cumpărătorul persoană impozabilă care își asumă contractual obligația de a efectua, pe cheltuiala sa, demersurile necesare primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliară a acestor imobile, efectuează o prestare de servicii către vânzător sau o achiziție de servicii aferentă investiției sale imobiliare pentru care trebuie să îi fie recunoscut dreptul de deducere a TVA?**

**Întrebarea nr. 2: Directiva 2006/112, în special prevederile art. 167 și 168 lit. a), pot fi interpretate în sensul în care costurile efectuate de către cumpărătorul persoană impozabilă cu ocazia primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliară a imobilelor cu privire la care cumpărătorul are un drept de creanță la transferul viitor al dreptului de proprietate și care i-au fost livrate de către vânzătorii al căror drept de proprietate asupra imobilelor nu este înscris în cartea funciară, pot fi calificate drept operațiuni premergătoare investiției pentru care persoana impozabilă beneficiază de drept de deducere a TVA?**

**Întrebarea nr. 3: Prevederile Directivei 2006/112, în special art. 24, 28, 167, 168 lit. a), se impun a fi interpretate în sensul în care costurile efectuate de către cumpărătorul persoană impozabilă cu ocazia primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliară a**

imobilelor care i-au fost livrate și cu privire la care cumpărătorul, în baza unei convenții, are un drept de creanță la transferul viitor al dreptului de proprietate de către vânzători al căror drept de proprietate asupra imobilelor nu este înscris în cartea funciară, trebuie calificate drept prestări de servicii către vânzători, în contextul în care, cumpărătorul și vânzătorii au convenit că prețul imobilelor nu include contravaloarea operațiunilor de cadastrare?

Întrebarea nr. 4: În accepțiunea Directivei 2006/112, costurile aferente operațiunilor administrative în legătură cu imobilele care i-au fost livrate și cu privire la care cumpărătorul are un drept de creanță la transferul viitor al dreptului de proprietate de către vânzător, inclusiv, dar fără a ne limita la costurile de primă înscriere în registrul de publicitate imobiliară, se impun a fi suportate în mod obligatoriu de către vânzător? Sau pot fi suportate de către cumpărător sau de către oricare dintre părțile tranzacției, conform convenției părților, cu consecința recunoașterii în favoarea acelei persoane a dreptului de deducere a TVA?

Președinte,  
IRINA ANDREEA STĂICUȚ

Grefier,  
ALINA LOREDANA CEBUC ANGHEL