

DECIZIA nr. 365 din 06.07.2017 privind soluționarea
contestației formulată de **ABC SRL**, cu sediul în, București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_....2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2017, înregistrată sub nr. MBR_REG_....2017 de către Administrația Sector x a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL – CUI, formulată prin împuternicit ... SRL în baza împuternicirii transmise cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_....2017.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx yyy/2017, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx rif/2017 și comunicată sub semnătură în data de ..., prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de T lei, din care se contestă TVA în sumă de **C lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector x a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC SRL pentru perioada 25.02.2016-30.09.2016 în vederea soluționării DNOR nr.2016 prin care societatea a solicitat rambursarea TVA în sumă de S lei.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx rif/2017, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx yyy/2017, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de T lei, ceea ce a condus la diminuarea TVA solicitată la rambursare cu această sumă și la aprobarea la rambursare a TVA în sumă de A lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea parțială a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de C lei, arătând următoarele:

Societatea a investit în sisteme de irigații cu rampă pivotantă pentru ași facilita operațiunile profesionale constând în producerea și prelucrarea semințelor, intenționând să închirieze echipamentele către cultivatori pentru a obține venituri din închiriere și pentru a mări cantitatea de semințe ce va fi procesată în capacitățile de producție dezvoltate.

Data punerii în funcțiune a sistemului a avut loc după încheierea sezonului de cultivare din 2016, iar în prezent societatea se află în procesul de negociere a unui

contract de închiriere a instalațiilor de irigare către cultivatorii săi pentru anul 2017, atașând ca probă un sumar al proiectului contractului de închiriere pe care societatea intenționează să-l încheie cu cultivatorul G SRL.

Societatea susține că îndeplinește condițiile de fond prevăzute de art. 297 alin. (4) din Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă instalațiilor de irigații achiziționate și lucrărilor de racordare a acestora la sistemul de irigații amplasate în satul L, zona B în baza intenției exprimate de a desfășura operațiuni economice potrivit pct. 67 alin. 1 din Normele metodologice. Sunt îndeplinite și condițiile de formă prin deținerea facturilor emise în conformitate cu prevederile art. 319 din Codul fiscal, iar legislația fiscală nu specifică niciun alt document în afară de factură.

Față de motivele invocate de organele de inspecție fiscală pentru respingerea dreptului de deducere, societatea susține că acestea sunt netemeinice, nelegale și nu corespund situației de fapt fiscale, arătând, punctual, următoarele:

- terenul achiziționat de societate nu era destinat cultivării, ci procesării de semințe, astfel că schimbarea categoriei de folosință a terenului arabil în curți-construcții nu are relevanță;

- a precizat locația montării echipamentelor de irigații prin harta pusă la dispoziție (anexa 5 la contestație);

- echipamentele ce urmează a fi închiriate cultivatorilor sunt mobile, nu fixate în pământ, astfel că pot fi transportate și montate de pe un teren agricol pe altul;

- motivația conform căreia partea fixă a instalațiilor a fost construită fără acordul proprietarilor nu este un argument valid deoarece societatea nu are și nu avea o relație contractuală cu proprietarii terenurilor, ci cu cultivatorii, iar obținerea acordului proprietarilor nu poate constitui un temei valid pentru refuzul dreptului de deducere a TVA;

- invocarea prevederilor art. 305 alin. (4) și (7) din Codul fiscal referitoare la ajustarea TVA deductibilă nu se justifică deoarece societatea nu se încadrează în niciuna din situațiile menționate în acest articol.

Societatea invocă faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de jurisprudența CJUE în analiza deductibilității TVA și nici nu și-au respectat obligația legală de a stabili situația de fapt fiscală potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea avea obligația ajustării TVA dedusă inițial pentru achiziția unor lucrări și echipamente de irigații, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au motivat contradictoriu aplicarea mecanismului de ajustare pentru bunurile de capital, iar în susținerea contestației societatea a prezentat un contract de locațiune pentru închirierea taxabilă a unor utilaje și echipamente agricole care trebuie cercetat cu privire la punerea lui în executare.

În fapt, societatea ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de C lei, după cum urmează:

- C1 lei TVA dedusă în baza facturii nr. Fc1/2016 emisă de FZ1 SRL reprezentând avans lucrări de racordare hidraulică și hidromecanică a instalațiilor de irigații în zona sat L, comuna B, jud. W, lucrări ce au constat în lucrări de terasamente, excavații, săpături, montarea conductelor de legătură și alimentare instalații, montaje hidromecanice la instalații de irigații;

- C2 lei dedusă în baza facturilor nr. Fc2/2016 și nr. Fc3/2016 emise de FZ2 SRL pentru furnizarea de echipamente de irigații (pivoți, accesorii, generatoare pentru pivoți – avans și plată act adițional).

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea dreptului de deducere a TVA în sumă de C lei pe motiv că au constatat că, ulterior achiziției unui teren în suprafață de T1 mp situat în sat B (din care T1-x mp teren arabil), societatea a schimbat categoria de folosință a suprafeței de teren arabil în curți construcții, considerându-se că societatea nu desfășoară activități legate de cultura cerealelor și, practic, nu erau necesare instalații de irigații. Având în vedere că ABC SRL nu se ocupă cu cultivarea terenului, iar închirierea echipamentului către diverși cultivatori nu este posibilă deoarece instalațiile sunt fixate în pământ (societatea neprezentând acordul proprietarilor de teren și neprecizând locația montării acestora), organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA conform prevederilor art. 305 alin. (4) și (7) din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

”Art. 305. - (1) În sensul prezentului articol:

[...]

d) **taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.**

(2) **Taxa deductibilă** aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, **se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a – d): [...]**

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298 ;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu următoarele excepții:

1. bunul de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

2. bunul de capital este pierdut, distrus sau furat, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

3. situațiile prevăzute la art. 270 alin. (8);

4. în cazul casării unui bun de capital;

e) în cazurile prevăzute la art. 287.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) **pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a)**, ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime **din taxa dedusă inițial**, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se efectuează **în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează obligația de ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice**. Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul normal de taxare la regimul de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310, precum și în cazul livrării bunului de capital în regim de scutire conform art. 292, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;

b) **pentru cazul prevăzut la alin. (4) lit. b)**, ajustarea se efectuează de persoanele impozabile care au aplicat pro rata de deducere pentru bunul de capital. Ajustarea reprezintă o cincime sau, după caz, o douăzecime **din taxa dedusă inițial** și se efectuează în ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2);

c) **pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c)** ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime **din taxa nededusă inițial**, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice. Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310 la regimul normal de taxare, precum și în cazul livrării bunului de capital în regim de taxare, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;

d) **pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. d)**, ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării;

e) **pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. e)**, ajustarea se efectuează atunci când apar situațiile enumerate la art. 287.

(7) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care generează ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se efectuează pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente. ”.

În privința exercitării dreptului de deducere, potrivit art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„Art. 297. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile [...].”

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 precizează următoarele:

„67. (1) **Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA.** Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal 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, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal 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 prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) **Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.**

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.

(4) **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 exploatarei efective a activității sale.** În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/98 Gabalfrisa”.

Astfel, conform legislației fiscale în materie de TVA, deducerea TVA se exercită din momentul efectuării achiziției de bunuri și servicii, pe baza intenției persoanei impozabile de a le alocă în viitor în vederea realizării de operațiuni cu drept de deducere, *consecința fiscală fiind că, în ipoteza în care persoana impozabilă nu prezintă dovezi obiective pentru justificarea intenției, dreptul de deducere nu poate fi exercitat din chiar momentul achiziției bunurilor și serviciilor respective.*

Pentru a se asigura neutralitatea TVA intervine **mecanismul ajustării dreptului de deducere, care funcționează în dublu sens: prin ajustarea în favoarea persoanei impozabile (adică exercitarea dreptului de deducere) când persoana câștigă acest drept ca urmare a alocării ulterioare a achizițiilor pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere, achiziții pentru care inițial nu s-a dedus TVA și prin ajustarea în favoarea statului (adică anularea dreptului de deducere exercitat inițial) când persoana**

impozabilă pierde dreptul de deducere exercitat inițial ca urmare a faptului că achizițiile alocate inițial realizării unor operațiuni cu drept de deducere sunt realocate ulterior realizării unor operațiuni fără drept de deducere. În cazul bunurilor de capital mecanismul ajustării ține cont de perioada de ajustare prestabilită legal la art. 305 din Codul fiscal.

Reiese, aşadar, că **ajustarea în favoarea statului implică a priori îndeplinirea condițiilor pentru exercitarea dreptului de deducere**, adică justificarea intenției de a aloca achizițiile realizării unor operațiuni cu drept de deducere **întrucât ajustarea în favoarea statului nu reprezintă altceva decât anularea totală sau parțială a dreptului de deducere exercitat inițial.**

Că este așa reiese cu evidență din prevederile art. 305 alin. (5) din Codul fiscal, anterior citate.

În concluzie, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au dreptul să-și deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere (i.e. taxabile) și pe baza intenției de a realiza în viitor astfel de operațiuni justificată cu dovezi obiective care să permită evaluarea acestei intenții. Dacă ulterior persoanele impozabile nu mai utilizează, integral ori parțial, bunurile conform destinației/intenției inițiale intervine mecanismul de ajustare a TVA în favoarea statului reglementat de art. 305 din Codul fiscal.

În speță, din constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx rif/2017 reiese că societatea ABC SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției lucrărilor de racordare hidraulică și hidromecanică a instalațiilor de irigat (avans) și a echipamentelor mobile de irigații (avans și plată parțială). În urma inspecției fiscale TVA dedusă de societate pentru aceste achiziții a fost ajustată integral de organele de control în favoarea statului în temeiul art. 305 alin. (4) și (7) din Codul fiscal pe motiv că societatea nu se ocupă cu cultivarea terenului și, practic, nu erau necesare instalații de irigat, iar închirierea echipamentului către diverși cultivatori nu este posibilă deoarece instalațiile sunt fixate în pământ fără acordul proprietarilor de teren. Concluzia organelor de inspecție fiscală de la pg. 23/24 din raport este că "instalațiile achiziționate nu sunt folosite de persoana impozabilă pentru a desfășura activități economice".

În raport de cele anterior prezentate și de documentația existentă la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că organele de inspecție fiscală **au constatări neclare și confuze asupra situației de fapt, în condițiile în care au aplicat tratamentul fiscal al "ajustării" TVA** conform art. 305 alin. (4) și (7) din Codul fiscal, **ceea ce implică în mod logic recunoașterea inițială a dreptului de deducere a TVA** pentru achizițiile de bunuri și servicii în discuție, **în timp ce motivațiile aduse în susținerea acestui tratament** referitoare la obiectul de activitate al societății care nu include cultivarea terenurilor agricole, la lipsa necesității unor instalații de irigat în raport de obiectul de activitate, la neprezentarea acordurilor proprietarilor de teren pentru partea fixă a instalațiilor de irigat care face imposibilă, pe cale de consecință, utilizarea părții mobile a instalațiilor și concluzia din raport precum că instalațiile achiziționate nu sunt folosite de persoana impozabilă pentru a desfășura activități economice **implică în mod logic neacordarea inițială a dreptului de deducere a TVA exercitat de societatea în cauză, prin prisma dovedirii intenției societății** de a utiliza bunurile și serviciile în folosul desfășurării activității economice generatoare de operațiuni taxabile.

La solicitarea organului de soluționare a contestației, prin adresa înregistrată sub nr. MBC_REG....2017 organele de inspecție fiscală susțin că au efectuat ajustarea în temeiul art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal, dar **nu precizează care este evenimentul produs până la data de 30.09.2016 (momentul până la care s-a limitat inspecția fiscală)** care a determinat situația utilizării integrale a bunurilor de capital pentru alte scopuri decât activitățile economice și, implicit, obligația ajustării TVA în favoarea statului, **în condițiile în care situația de la 30.09.2016 era aceeași cu cea de la momentul acceptării exercitării inițiale a dreptului de deducere.**

De asemenea, la dosarul cauzei se află situațiile de lucrări pentru reabilitarea sistemului de irigații întocmită de FZ1 SRL la data de 20.10.2016 și procesul verbal de recepție pentru punerea în funcțiune la data de 31.10.2016 a generatoarelor și pivoților pentru irigații, fără a exista facturile finale care să ateste prestarea serviciilor și livrarea echipamentelor, astfel că nu se poate determina care este momentul prestării de servicii ori a livrării de bunuri ce determină faptul generator în materie de TVA. În aceste condiții nu se poate determina dacă organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA pentru avansuri înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, *fără decelarea "evenimentului" intervenit în intervalul "exigibilitate avans – fapt generator" și care să se fi produs până la data de 30.09.2016 și nici cum au ajuns la concluzia că "instalațiile achiziționate nu sunt folosite de persoana impozabilă pentru a desfășura activități economice" în măsura în care instalațiile nu erau livrate/serviciile prestate până la data de 30.09.2016, astfel încât eventuala lor folosire pentru alte scopuri decât activitățile economice să determine obligația de ajustare negativă a TVA la 30.09.2016 – finele perioadei verificate.*

În același timp, prin contestația formulată societatea ABC SRL susține că se află în procesul de negociere a unui contract de închiriere a instalațiilor de irigare către cultivatori și a prezentat un sumar al proiectului contractului ce urma a fi încheiat cu societatea G SRL.

Ulterior, cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG2017 societatea prin împuternicit a prezentat contractul de locațiune încheiat între ABC SRL și G SRL, acceptat de G SRL în data de 14 mai 2017, însoțit de traducerea în limba română. Conform anexei la acest contract societatea contestatoare în calitate de locator închiriază societății G SRL în calitate de locatar utilaje agricole (mașină de castrat porumb, tăietor, combină, vagon basculant, heder etc.), o stropitoare autopropulsată Tecnomat Laser și sisteme pivotante centru fără remorcare de diferite specificații. La art. 3.1 și 3.2 din contract se precizează că posesia asupra bunurilor se face cu data predării consemnată în procesul-verbal de predare. În schimbul dreptului de utilizare, locatarul va fi obligat să plătească locatorului chiria menționată în anexa 1 pentru fiecare utilaj plus TVA, în regim lunar, începând cu data predării, dar la art. 5.2 din contract se inserează clauza în sensul că chiria este datorată și plătită în data de 27 februarie a fiecărui an. În anexa la contract este inserată coloana "data predării" unde sunt înscrise ca date 1 iulie 2016, 1 iunie 2016, 1 august 2016 și 1 mai 2016, iar pentru sistemele pivotante 1 aprilie 2016.

În adresa nr. MBC_REG2017 organele de inspecție fiscală susțin că art. 3.1 din contract nu mai conține mențiunea din proiectul inițial unde se preciza că unele din utilajele înscrise în anexă au fost montate pe teren, testate și conectate la rețeaua de apă, că instalațiile de irigații nu există ca atare și că există o "stropitoare autopropulsată Technomat Laser 3240 Novatop" care este un model franțuzesc al unei mașini de erbicidat.

Organul de soluționare a contestației reține că acest contract nu este însoțit de procesul-verbal de predare a utilajelor și de factura (facturile) de chirie cu TVA și conține informații contradictorii vis-a-vis de data predării utilajelor închiriate, respectiv a sistemelor pivotante (1 aprilie 2016), în condițiile în care contractul de vânzare-cumpărare a acestora a fost încheiat cu furnizorul FZ2 SRL în data de 24.03.2016, iar până la data de 30.09.2016 au fost prezentate doar factura de avans nr. Fc2/2016 și factura nr. Fc3/2016 pentru actul adițional la contract. În același timp, afirmația organelor de inspecție în sensul că în anexa contractului instalațiile de irigații nu există ca atare nu este fundamentată, în condițiile în care denumirea în limba engleză a utilajelor "Non-Tow Center Pivot Irrigation System" din anexa la contractul de vânzare se regăsește și în anexa în limba engleză a contractului de locațiune semnat și ștampilat de societate și locatarul G SRL.

Potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 113. - (1) **Inspekția fiscală** reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, **verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente**, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, **organul de inspecție fiscală procedează la:**

[...] c) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;**

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...]."

Conform prevederilor art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 131. - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) **Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate**, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) *La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte*".

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ "Contribuabilul/plătitorul **are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale**. Acesta este obligat să dea informații, **să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele**, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal".

De asemenea, potrivit art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 7. - (3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate **circumstanțele edificatoare** fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege".

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea *in concreto* a **stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare** și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Totodată, în situația în care contribuabilul contestă tratamentul fiscal rezultat în urma inspecției fiscale, organele fiscale emitente ale actului atacat sunt îndreptățite să se pronunțe asupra dovezilor noi aduse în procedura de contestare, în conformitate cu art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede:

"Art. 276. - (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."

Concluzionând față de cele anterior prezentate, se constată că organele de inspecție fiscală susțin că societatea contestatoare a achiziționat instalații de irigare cu parte fixă și părți mobile care nu sunt folosite pentru a desfășura activități economice prin invocarea *unor argumente ce țin de nedovedirea intenției din partea societății de a desfășura astfel de activități, adică de exercitarea inițială a dreptului de deducere, dar au stabilit drept consecință fiscală ajustarea dreptului de deducere a TVA care implică recunoașterea dreptului de deducere exercitat inițial, fără relevarea și circumstanțierea împrăjurilor în care societatea nu a mai utilizat instalațiile pentru desfășurarea*

activităților economice, deși inițial ar fi dovedit această intenție, din moment ce deducerea inițială a fost acceptată, iar ulterior ajustată, **ceea ce denotă o contradictorialitate între argumente/motivații și consecințe.**

În plus, în susținerea contestației societatea a prezentat documente juridice – contractul de locațiune – pentru dovedirea intenției de a utiliza instalațiile de irigat în scopul realizării de operațiuni taxabile, **care trebuie cercetate vis-a-vis de executarea lor în fapt**, mai ales că analiza lor relevă aspecte contradictorii, iar unele aserțiuni ale organelor de inspecție fiscală fie apar contrazise de alte documente, fie nu au legătură cu cauza supusă soluționării.

În aceste condiții se va face aplicațiunea art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede că:

*"Art. 279. - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care **din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator.** În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

(4) Soluția de desființare **este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei**, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".

În conformitate cu prevederile pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 "în situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx yyy/2017 , emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx rif/2017 va fi desființată pentru TVA în sumă de C lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale cu respectarea prevederilor art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin efectuarea unor constatări factice clare și necontradictorii în legătură cu deducerea TVA pentru lucrările de racordare hidraulică și hidromecanică a instalațiilor de irigat și pentru echipamentele mobile pentru irigații achiziționate de ABC SRL și cu incidența aplicabilității ori neaplicabilității mecanismului de ajustare a dreptului de deducere pentru aceste achiziții în raport de constatările factice referitoare la executarea contractului de locațiune încheiat de societate cu G SRL, inclusiv, dacă se consideră necesar, prin cercetarea ori solicitarea de informații de la locatarul G SRL.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) și art. 305 alin. (2), alin. (4) lit. a) pct. 1, alin. (5) lit. a) și alin. (7) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 și art. 7 alin. (3), art. 113

alin. (2), art. 131 alin. (2), art. 276 alin. (4) și art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Desființează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx yyy/2017, emisă de Administrația Sector x a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx rif/2017 pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de **C lei** stabilită în sarcina ABC SRL, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.