

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI BOTOSANI

DECIZIA NR. 65
din ... 2008

privind solutionarea contestatiei formulata de **Asociatia Familiala (AF)** din
judetul Botosani, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a
Judetului Botosani sub nr. I/.../2008

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani- D.G.F.P.J. - a fost sesizata de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani - Serviciul inspectie fiscala persoane fizice, prin adresa nr. IV/.../2008, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/.../2008, asupra contestatiei formulata de **Asociatia Familiala (AF)** din Botosani.

Obiectul contestatiei il constituie plata la buget a sumei totale de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata (TVA) in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, masura dispusa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani prin Decizia de impunere nr. IV/.../2008 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV.../2008.

D.G.F.P.J. Botosani constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, 206, 207 alin.(1) si 209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se investeste cu solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine:

I. AF solicita anularea totala a Deciziei de impunere nr. IV/.../2008 pentru suma de ... lei, compusa din TVA in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, din urmatoarele motive:

- contestatoarea sustine ca perioada supusa inspectiei fiscale a mai facut obiectul unei inspectii fiscale anterioare, urmare careia prin RIF nr.../2006 i s-a aprobat rambursarea TVA in suma de ... lei in temeiul art. 145 alin. 1 din Legea nr. 571/2003. Ulterior, prin actul de control contestat AF nu i se mai recunoaste dreptul de deducere a TVA pentru aceasta suma pe motivul ca datoriile asociatiei catre Banca Transilvania Vatra Dornei au fost cesionate de S.C. D S.A. Suceava, la restituirea TVA rambursata initial, organele de inspectie fiscala avand in vedere contractul de lucrari si in nici un caz contractul de credit;

- de asemenea, contestatoarea recunoaste ca nu s-au efectuat lucrarile prevazute in contractul incheiat cu firma S.C. B S.R.L. Ploiesti, insa sustine ca va actiona in instanta firma constructoare in vederea rezilierii contractului si recuperarii avansului achitat, considerand ca obligatia de restituire a TVA va deveni scadenta odata cu recuperarea avansului achitat, decizia contestata fiind prematur emisa. Societatea sustine ca s-a comportat legal in sensul deducerii

corecte a sumei reprezentand TVA, neincalcand dispozitiile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, obligatia de restituire a TVA rambursata anterior nefiind imputabila AF, ci organelor de inspectie fiscala care nu pot invoca in aparare propria culpa, stabilind dupa 2 ani atat obligatia de plata a TVA cat si majorari de intarziere;

- referitor la majorarile de intarziere in suma de ... lei, contestatoarea nu invoca in contestatie nici o motivatie si nu prezinta nici un argument privind anularea acestora.

II. Prin Decizia de impunere nr. IV/.../2008 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2008, organele de inspectie fiscala au constatat ca urmare a deductiei TVA aferenta avansului platit catre constructor fara ca lucrarea sa fie efectuata, contestatoarea a incalcat prevederile art. 145 alin. (1) si (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal referitoare la faptul ca achizitiile nu au fost destinate utilizarii în folosul realizarii operatiunilor taxabile, fapt pentru care s-a dispus plata la bugetul statului a sumei de ... lei, reprezentand TVA in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

Prin referatul de inaintare a contestatiei, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani - Serviciul inspectie fiscala persoane fizice, propune respingerea contestatiei ca neintemeiata.

III. Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestatoare, precum si a prevederilor legale in vigoare, se retine:

1. Referitor la exceptia de fond privind reverificarea , D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca la data inspectiei fiscale erau indeplinite conditiile necesare efectuarii unei reverificari a TVA pentru perioada 01.01.2005 - 30.06.2006, in conformitate cu prevederile art. 105 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, si pct. 102.4 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, in conditiile in care din verificarea efectuata la AF s-a constatat ca investitia, pentru care s-a dedus TVA aferenta platii avasului achitat pentru lucrarile de constructii, nu a fost finalizata.

Perioada supusa inspectiei: 01.01.2005 - 30.06.2008.

In fapt, contestatoarea invoca exceptia de fond privind reverificarea prevazuta de art. 105 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, sustinand ca o parte din perioada supusa inspectiei fiscale (respectiv 01.01.2005 - 30.06.2006) a mai facut obiectul unei inspectii fiscale anterioare, urmare careia i s-a aprobat rambursarea TVA in suma de ... lei, insa la controlul contestat nu i se mai recunoaste dreptul de deductie a TVA. AF sustine ca in conditiile in care documentele contabile si fiscale sunt aceleasi, raportul de inspectie fiscala nu precizeaza care sunt datele suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la verificarile anterioare care au facut necesara reverificarea,

contestatoarea sustinand ca nu exista nici un motiv pentru retratarea fiscala a acestor sume.

In drept, art. 105 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, precizeaza:

“Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data incheierii inspectiei fiscale si pana la data implinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora.”

Potrivit pct. 102.4 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala *“datele suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscala la data efectuarii inspectiei fiscale la un contribuabil, pe care se fundamenteaza decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta in situatii, cum sunt: (...)*

b) obtinerea pe parcursul actiunilor de inspectie fiscala efectuate la alti contribuabili a unor documente sau informatii suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, intr-o perioada care a fost deja supusa inspectiei fiscale; (...).”

Se retine deci ca reverificarea aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit reprezinta o exceptie de la regula care interzice aceasta reverificare, aceasta operand numai in cazurile expres prevazute de lege, respectiv in situatia in care de la incheierea inspectiei fiscale si pana la implinirea termenului de prescriptie apar date suplimentare, necunoscute organului de inspectie fiscala la data efectuarii inspectiei care influenteaza sau modifica rezultatele acesteia, exceptiile fiind de stricta interpretare si aplicare.

In consecinta, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, **interzice reverificarea unui agent economic pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, cu exceptiile prevazute de alin. (3) al art. 105 din O.G. nr. 92/2003, republicata.**

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta faptul ca reverificarea s-a datorat aparitiei unor date suplimentare, necunoscute la data inspectiilor anterioare, respectiv adresa nr. C/4344/11.08.2008 transmisa de D.G.F.P.J. Iasi - Serviciul inspectie fiscala persoane fizice si inregistrata la Activitatea de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani sub nr. IV/.../2008.

Conform respectivei adrese, rezulta ca urmare a verificarilor incrucisate, D.G.F.P.J. Ploiesti a constatat faptul ca un numar important de asociatii familiale, printre care si AF din Botosani, au incheiat contracte de parteneriat cu S.C. D S.A. Suceava in scopul infiintarii de ferme de crestere a animalelor.

In baza acestor contracte AF a platit avansuri, deducand TVA, catre S.C. B S.R.L. Ploiesti, pentru demararea construirii fermelor de crestere a animalelor. Desi lucrarile de constructie trebuiau demarate la finele anului 2005, acestea nu au fost finalizate, nici macar incepute, contractele de constructie fiind reziliate de drept, datoriile AF catre banca fiind cesionate catre S.C. D S.A. Suceava.

In baza adresei nr. C/4344/11.08.2008 transmisa de D.G.F.P.J. Iasi, inspectorii fiscali ... au intocmit referatul inregistrat sub nr. IV/.../27.08.2008 prin care au solicitat reverificarea TVA pentru perioada 01.01.2005 - 30.06.2006, solicitare aprobata de directorul executiv adjunct al Activitatii de Inspectie Fiscala - Persoane fizice din cadrul D.G.F.P.J. Botosani - ..., care este conducatorul organului de inspectie fiscala competent. Inspectia fiscala s-a desfasurat in baza Avizului de inspectie fiscala nr. IV/.../24.07.2008 si a Ordinului de serviciu nr. IV/.../31.07.2008 semnate de conducatorul organului fiscal. (toate aceste documente sunt depuse in copie la dosarul contestatiei).

Prin urmare, la data efectuarii inspectiei fiscale erau indeplinite conditiile necesare efectuarii unei reverificari intrucat la acea data organele de inspectie fiscala erau in posesia unor date suplimentare, necunoscute la data efectuarii verificarii anterioare care au influentat si modificat rezultatele verificarii anterioare, asa cum au fost acestea definite la art. 105 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, si la pct. 102.4 lit. b) din H.G. nr. 1050/2004.

Argumentele contestatoarei cu privire la faptul ca AF nu i se mai recunoaste dreptul de deducere a TVA, organele de inspectie fiscala avand in vedere contractul de lucrari si in nici un caz contractul de credit; intentia de a actiona in instanta firma constructoare in vederea rezilierii contractului si recuperarii avansului achitat, considerand ca obligatia de restituire a TVA va deveni scadenta odata cu recuperarea avansului achitat, decizia contestata fiind prematur emisa; obligatia de restituire a TVA rambursata anterior nefiind imputabila AF, ci organelor de inspectie fiscala care nu pot invoca in aparare propria culpa, stabilind dupa 2 ani atat obligatia de plata a TVA cat si majorari de intarziere, nu pot fi retinute.

Datele suplimentare pentru care se poate efectua reverificarea unei perioade nu se refera numai la date care existau in perioada verificata, dar care din diferite motive nu au fost cunoscute, ci potrivit prevederilor pct. 102.4 lit. b) din H.G. nr. 1050/2004 datele suplimentare necunoscute organelor de inspectie fiscala la data efectuarii inspectiei fiscale la un contribuabil, pe care se fundamenteaza decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta in situatia in care sunt obtinute, pe parcursul actiunilor de inspectie fiscala efectuate la alti contribuabili.

In speta in cauza, datele suplimentare necunoscute organelor de inspectie fiscala au fost reprezentate de faptul ca investitia (ferma de crestere a animalelor) pentru care AF a achitat constructorului avansuri, deducand TVA,

nu a fost realizata si pusa in functiune, deci AF nu a realizat operatiuni taxabile din exploatarea investitiei.

Astfel, datele suplimentare obtinute prin verificarile efectuate de D.G.F.P.J. Ploiesti la S.C. B S.R.L. Ploiesti se refera la activitatea contestatoarei din perioada 01.01.2005 - 30.06.2006, care a fost deja supusa inspectiei fiscale, respectiv la investitia ferma de crestere a animalelor, investitie care se afla in curs de executie in aceasta perioada.

Avand in vedere incadrarea in exceptia de la regula care interzice reverificarea aceleasi perioade si aceluiasi tip de impozit, D.G.F.P.J. Botosani va respinge exceptia de fond privind reverificarea ridicata de AF si se va investi cu solutionarea pe fond a cauzei.

2. Referitor la TVA in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca AF are drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate in vederea construirii unui obiectiv de investitii, care ulterior nu a mai fost realizat.

In fapt, intre AF si S.C. D S.A. Suceava a fost incheiat un parteneriat economic in vederea realizarii ca obiectiv de investitii a unei ferme de crestere a animalelor, sens in care AF a obtinut un credit SAPARD la Banca Transilvania Vatra Dornei.

Contractul de executie al lucrarii a fost incredintat de AF catre S.C. B S.R.L. Ploiesti conform contractului nr .../2005. In baza ordinului de plata nr.../25.11.2005, AF a achitat societatii de constructii factura nr.../20.12.2005 in suma totala de ... lei, din care TVA in suma de ... lei, reprezentand plata avans conform contract nr.../2005.

Suma de ... lei reprezentand TVA a fost dedusa de AF, iar cu ocazia inspectiei fiscale anterioare contestatoarea a beneficiat de rambursarea soldului negativ al TVA in suma de ... lei.

In drept, art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, prevede referitor la taxa pe valoarea adaugata ca:

“(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 în folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile;”

Avand in vedere ca achizitia (respectiv avansul pentru lucrari de constructii) a fost destinata operatiunilor de constructie a unui activ corporal fix (respectiv a obiectivului de investitii - ferma de crestere a animalelor), deducerea TVA in suma totala de ... lei este conditionata de finalizarea obiectivului de investitii, care s-a duca la realizarea de operatiuni taxabile (operatiuni impozabile cu TVA).

In acest sens, organele de inspectie fiscala au constatat ca din evidenta AF nu rezulta daca investitia a fost realizata si daca s-au realizat operatiuni taxabile din exploatarea acesteia. Totodata, din adresa nr. C/4344/11.08.2008 transmisa

de D.G.F.P.J. Iasi, rezulta ca desi lucrarile de constructie a fermelor trebuiau demarate de catre S.C. B S.R.L. Ploiesti la finele anului 2005, acestea nu au fost finalizate, nici macar nu au fost incepute, contractele de constructie fiind reziliate de drept, datoriile AF catre banca fiind cesionate catre S.C. D S.A. Suceava.

Se retine ca masura dispusa de organele de inspectie fiscala de a nu acorda AF dreptul de deducere a TVA aferenta investitiei in cauza pe considerentul ca aceasta nu a contribuit la realizarea de operatiuni taxabile, este legala.

In intelesul art. 149 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal: *“bunurile de capital reprezinta toate activele corporale fixe, definite la art. 125 alin. (1) pct. 3, precum si operatiunile de constructie, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparatiile sau lucrarile de intretinere a acestor active ...”*, iar potrivit art. 149 alin.(1) lit. d): *”taxa deductibila aferenta bunurilor de capital reprezinta taxa achitata sau datorata, aferenta oricarei operatiuni legate de achizitia, fabricarea, constructia, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitata sau datorata, aferenta repararii ori intretinerii acestor bunuri sau cea aferenta achizitiei pieselor de schimb destinate repararii ori intretinerii bunurilor de capital.”*

De asemenea, conform art. 149 alin.(4) din Codul fiscal: *”Ajustarea taxei deductibile prevazute la alin. (1) lit. d) se efectueaza:*

a) în situatia în care bunul de capital este folosit de persoana impozabila:

- 1. integral sau partial, pentru alte scopuri decât activitatile economice;*
- 2. pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei;”*

Potrivit art. 149 alin.(5) din Codul fiscal: *”Ajustarea taxei deductibile se efectueaza astfel: a) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectueaza în cadrul perioadei de ajustare prevazute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face o singura data pentru întreaga perioada de ajustare ramasa, incluzând anul în care apare modificarea destinatiei de utilizare.”*

Din dispozitiile legale citate mai sus rezulta cu claritate ca in cazul realizarii investitiilor concretizate in active corporale fixe(cum este si speta in cauza), taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta achizitiilor destinate realizarii investitiei se ajusteaza ulterior.

In speta in cauza, AF s-a comportat ca un contribuabil care a dedus TVA aferenta achizitiilor destinate realizarii unei investitii, insa bunurile si serviciile nu au fost destinate utilizarii in folosul realizarii de operatiuni taxabile, contestatoarea neobtinand venituri din exploatarea investitiei.

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca AF s-a comportat legal in sensul deducerii corecte a sumei reprezentand TVA neincalcand dispozitiile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrucat sustine

contestatoarea ca organele de inspectie fiscala au avut in vedere contractul de lucrari si in nici un caz contractul de credit; intentia de a actiona in instanta firma constructoare in vederea rezilierii contractului si recuperarii avansului achitat, considerand ca obligatia de restituire a TVA va deveni scadenta odata cu recuperarea avansului achitat, decizia contestata fiind prematur emisa; obligatia de restituire a TVA rambursata anterior nefiind imputabila AF, ci organelor de inspectie fiscala care nu pot invoca in aparare propria culpa, stabilind dupa 2 ani atat obligatia de plata a TVA cat si majorari de intarziere, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei atata timp cat achizitiile efectuate de AF nu au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, nefiind astfel respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In consecinta, avand in vedere ca bunurile si serviciile achizitionate de AF in perioada 01.01.2005 - 30.06.2006 in vederea realizarii investitiei "ferma de crestere a animalelor" nu au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv nu a obtinut venituri din exploatarea investitiei, organele de inspectie fiscala in mod legal nu au acordat societatii dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei, fapt pentru care, pentru acest capat de cerere contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

3. Referitor la majorarile de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere din contestatia formulata de AF, in conditiile in care contestatoarea nu aduce nici un argument si nu isi fundamenteaza legal contestatia, pentru aceasta suma contestatia fiind nemotivata.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. IV/.../2008 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2008 organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei pentru neplata in termen legal a diferentei de TVA stabilita suplimentar la suma de ... lei.

In drept, sunt aplicabile dispozitiile Codului de procedura fiscala, republicat, si anume: "**Art. 206-(1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:....c) motivele de fapt si de drept**".... pe care se intemeiaza aceasta.

De asemenea, potrivit pct.2.4. din Ordinul A.N.A.F. nr. 519/2005: "**Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**"

Intrucat, prin contestatia depusa petenta nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorarilor de intarziere aferente obligatiei fiscale stabilita suplimentar reprezentand TVA , cota de majorare aplicata, data de la care au fost calculate acestea, precum si faptul ca stabilirea majorarilor de intarziere reprezinta masura accesorie in raport cu debitul contestatia referitoare

la acest capat de cerere urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru suma de ... lei.

Fata de cele retinute mai sus, in temeiul prevederilor art: 207 alin.(1); 209 alin.(1) lit. a); 210; 211; 213 alin.(5); 216 alin.(1); 217 alin.(1) si 70 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE:

Art. 1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **Asociatia Familiala (AF)** din judetul Botosani pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata (TVA).

Art. 2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de **Asociatia Familiala (AF)** pentru suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Botosani in termen de 30 zile de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,