

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice xxx a fost sesizat de Activitatea de inspectie fiscala, Serviciul de inspectie fiscala nr.xxx, prin adresa nr.xxx cu privire la contestatia formulata de xxx, cu sediul social in xxx, inregistrata la DGFP xxx sub nr.xxx

**Contestatia a fost formulata partial impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.xxx cu privire la suma de xxx lei reprezentand :**

**xxx**

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii deciziei de impunere , respectiv zzz, potrivit semnaturii de primire de pe recomandata nr.xxx si data inregistrarii contestatiei la Activitatea de inspectie fiscala , respectiv xxx, asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice xxx prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

**I.xxx, cu sediul social in xxx, inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului xxx sub nr. xxx, avand cod unic de inregistrare xxx, a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere nr. xxx, cu privire la suma de xxx lei , compusa din :**

xxx

xxx precizeaza ca are ca obiect principal de activitate "Activitati in ferme mixte (cultura vegetala combinata cu cresterea animalelor)", cod CAEN 0150. Incepand cu anul xxx societatea incepe sa dezvolte o activitate de investitie, in speta hale de productie, in xxx, pentru care a prezentat organelor de inspectie fiscala toate documentele justificative pregatitoare autorizarii si realizarii investitiei.

Pentru perioada xxx, organele de Inspectie ale DGFP xxx – A.I.F. Au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. xxx, prin **care au aprobat in mod corect rambursarea TVA in suma de xxx lei**, aferenta achizitiilor de bunuri si servicii in cadrul investitiei in curs din xxx

Societatea arata ca prin Raportul de inspectie fiscala nr. xxx s-a reverificat aceiasi perioada, organele de inspectie fiscala neacordand drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata, **aprobata initial** la rambursare, invocand ca temei legal art. 1. alin. 1 din Legea nr. 50/1991 cu modificarile si completarile ulterioare, privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, considera ca organele de inspectie fiscala, nelegal, abuziv si tendentios, nu au acordat drept de deducere a TVA in suma de

xxx lei aferenta perioadei verificate, respectiv xxx

In sustinere societatea invoca prevederile **art. 145 si art.146 , art. 125<sup>1</sup> -pct . 30 din Legea nr. 571/2003**, cu modificarile si completarile ulterioare , pct . 45 din HG nr. 44/2004 cu modificarile si completarile aduse de HG nr. 1579/2007

xxx considera ca a probat prin toate documentele prezentate (certificate, achizitionarea terenului, proiectul etc.), intentia de a desfasura o activitate economica, respectand toate conditiile cerute de lege pentru deducerea taxei pe valoarea adaugata, respectiv:

- a justificat faptul ca aceasta investitie va fi utilizata pentru operatiuni care dau drept de deducere;)
- a prezentat facturi fiscale intocmite cu respectarea prevederilor legale;
- nu a depasit perioada prevazuta la art. 147 alin.(2) din Codul Fiscal.

Contestatarata precizeaza ca deducerea taxei pe valoarea adaugata este reglementata de Codul Fiscal si de normele date in aplicarea acestuia, prin articolele mentionate mai sus, nicidecum de **Legea privind autorizarea executiei lucrarilor de constructie nr. 50/1991** cu modificarile si completarile ulterioare, organele competente in urmarirea si respectarea disciplinei in domeniul autorizarii executarii lucrarilor in constructii , potrivit **art, 27** din Legea nr. 50/1991, sunt organele de control ale consiliilor judetene si ale primariilor, precum si organelor de politie si nu intra in atributiile inspectorilor fiscali.

Executarea fara autorizatie a lucrarilor de constructii, constituie contraventie, potrivit art. 26 din Legea nr, 50/1991, iar potrivit prevederilor art. 28 se poate dispune oprirea executarii lucrarilor sau desfiintarea lucrarilor executate fara autorizatie, intr-un termen stabilit in procesul verbal de constatare a contraventiei.

De asemenea petenta mai arata ca substituirea organelor de inspectie ale DGFP xxx-A.I.F., ca organe abilitate in stabilirea legalitatii sau ilegalitatii constructiei, incalca prevederile legii speciale care vizeaza autorizarea executarii lucrarilor de constructii. xxx nu a fost sanctionata contraventional, nu i-a fost aplicata nicio masura de desfiintare a constructiilor, lucrarile de investitie din comuna Amaru respecta prevederile Codului Fiscal si a legislatiei in constructii, fiind desfasurate in deplina legalitate.

Totodata societatea mai invoca si prevederile **art. 14 din OG nr. 92/2003** republicata - privind Codul de Procedura Fiscala care precizeaza:

**"Veniturile alte beneficii si valori patrimoniale , sunt supuse legii fiscale indiferent daca sunt obtinute din activitati ce indeplinesc sau nu cerintele altor dispozitii legate". si ale art. 1 alin. (3) din Legea nr. 571/2003**, cu modificarile si completarile ulterioare,: **"In materie fiscala dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative , in caz de conflict intre acestea aplicandu-se dispozitiile Codului Fiscal"**

Societatea considera ca organele de inspectie au incalcat, pe langa dispozitiile legale in materie, un principiu de baza al fiscalitatii, reglementat de art. 3 **lit. d) din Legea 571/2003**, - **eficienta impunerii care prevede** asigurarea stabilitatii pe termen

lung a prevederilor Codului Fiscal astfel incat aceste prevederi sa nu conduca la efecte retroactive defavorabile pentru persoanele fizice si juridice in raport cu impozitarea in vigoare la data adoptarii de catre acestea a unor decizii investitionale majore.

In perioada xxx, societatea continua investitiile in xxx, inregistrand o TVA deductibila dedusa potrivit prevederilor legale in suma de xxx lei.

In concluzie societatea considera ca organele de inspectie, in mod eronat, abuziv si tendentios, nu au acordat drept de deducere a TVA deductibila in suma de xxx lei aratand, arbitrar si nelegal ca "din punct de vedere legal, aceasta constructie este ilegala si nu se poate deduce TVA aferent achizitiilor de materii si materiale, instalatii si a lucrarilor executate pentru efectuarea acestor lucrari de constructii", fara a avea competenta in a stabili daca constructia este ilegala sau nu si cu incalcarea prevederile actelor normative invocate respectiv:

-art. I (3), art. 3 lit. d), ait. 125<sup>1</sup> (1) pet. 30, art. 127 (1), art. 127 (2), art. 145 (1), art. 145 (2) lit. d), art. 146 (1) lit. a), art. 147 (3) din Legea nr. 571/2003, cu modiflcarile si completariile ulterioare;

-pet. 45 din HG 44/2004 modificat cu HG 1620/2009;

- Legea nr.50/1991 republicata, cu modificarile si completariile ulterioare;

**Societatea precizeaza ca in acest moment are** emisa si autorizatia de constructie pentru investitia din xxx pe care o ataseaza in copie la dosarul cauzei.

**In completarea adusa contestatiei initiale inregistrata la DGFP xxx sub nr. xxx societatea mentioneaza ca organele de inspectie fiscala nu au intocmit si comunicat catre aceasta o decizie de nemodificare a bazei de impunere pentru sursele la care nu s-au stabilit diferente .**

## **II.Activitatea de inspectie fiscala, Serviciul Inspectie Fiscala nr. xxx in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.xxx, sustine urmatoarele:**

Sumele stabilite suplimentar in decizia de impunere nr. xxx sunt corect calculate. La obligatia suplimentara de plata stabilita a fost mentionat motivul de fapt si temeiul de drept asa cum este specificat in raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere nr.xxx, dupa cum urmeaza:

Avand in vedere ca de la data ultimei verificari au aparut elemente suplimentare, care influenteaza rezultatele inspectiei fiscale anterioare, constand in faptul ca xxx nu detine autorizatie de constructie pentru investitia realizata in xxx asa cum a fost mentionat in procesul verbal xxx emis de D.G.F.P. - A.I.F. xxx, organele de inspectie fiscala au procedat la reverificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii de catre xxx, a respectarii legislatiei fiscale si contabile, pe perioada xxx

Pentru perioada reverificata s-a intocmit referatul pentru solicitarea reverificarii din data de xxx si Decizia de reverificare nr.xxx care s-a inaintat societatii cu adresa nr. xxx

Diferenta constatata la control in suma de xxx lei reprezinta TVA deductibila dedusa in perioada aferenta trimestrelor xxx in suma de xxx lei si trimestrelor xxx in

suma de xxx lei. TVA-ul deductibil in suma de xxx lei provine din achizitionarea de materiale de constructii, (respectiv otel, ciment, pietris, profile de metal, etc.), cheltuieli privind transportul si alte servicii privind constructia halelor de productie. In urma verificarii s-a constatat ca societatea nu are autorizatie de constructie pentru investitia in curs efectuata in xxx. Conform art. 1, alin.1. din legea nr.50/1991 cu modificarile si completarile ulterioare « executarea lucrarilor de constructii este permisa numai pe baza unei autorizatii de construire sau de desfiintare emisa in conditiile prezentei legi la solicitarea titularului unui drept real asupra unui imobil teren si / sau constructii - identificat prin nr. cadastral in cazul in care legea nu dispune altfel » .Suma de xxx lei reprezinta TVA colectata scazuta din TVA deductibila.

Autorizatia de construire constituie actul de autoritate al administratiei publice locale pe baza caruia se asigura aplicarea masurilor prevazute de lege, referitoare la amplasarea, proiectarea, executarea si functionarea constructiilor - definitia este data de art.2 din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata.

Din punct de vedere legal, aceasta constructie este ilegala, si nu se poate deduce TVA aferent achizitiilor de materii si materiale, instalatii si a lucrarilor executate pentru efectuarea acestor lucrari de constructii.

Au fost incalcate prevederile art.145, aliniatul (2), litera a) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se stipuleaza : " ART. 145 (2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile;" in coroborare cu prevederile actelor normative specificate mai sus." ;

Pentru diferenta de xxx lei s-au calculat dobanzi in suma de xxx lei potrivit art.120 si penalitati in suma de xxx lei potrivit art.120<sup>A</sup>1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedure fiscala.

Activitatea de inspectie fiscala mentioneaza ca xxx ataseaza la contestatie in copie xerox avizul nr.xxx emis de Consiliul Judetean xxx Comisia tehnica de amenajare a teritoriului si urbanism a judetului xxx si autorizatia de construire nr.xxx, aceste documente avand o data ulterioara incheierii inspectiei fiscale.

**III.Luand in considerare constatarile organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul de control se retin urmatoarele:**

**1. Cu privire la suma de xxx lei reprezentand TVA de plata cat si la majorarile de intarziere aferente TVA de xxx lei :**

**Perioada verificata : xxx**

**In fapt , prin Raportul de inspectie fiscala nr. xxx ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. xxx , organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata in suma xxx lei ce provine din TVA dedusa in perioada aferenta trimestrelor**

xxx in suma de xxx lei si trimestrelor xxx in suma de xxx lei, ca urmare a achizitionarii de materiale de constructii, (respectiv otel , ciment, pietris, profile de metal, etc.) cheltuieli privind transportul si alte servicii privind constructia halelor de productie.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu detine autorizatie de constructie pentru investitia in curs efectuata in xxx conform art.1 alin.1 din Legea nr. 50/1991 cu modificarile si completarile ulterioare, considerand ca aceasta constructie este ilegala si nu se poate deduce TVA aferent achizitiilor de materii si materiale , instalatii si a lucrarilor executate pentru efectuarea acesteia fiind incalcate prevederile art. 145, aliniatul (2), lintera a) din Legea nr.571/2003.

xxx considera ca a probat prin toate documentele prezentate (certIFICATE, achizitionarea terenului, proiectul etc.), intentia de a desfasura o activitate economica, respectand toate conditiile cerute de lege pentru deducerea taxei pe valoarea adaugata iar in acest **moment are** emisa si autorizatia de constructie pentru investitia din xxx pe care o ataseaza in copie la dosarul cauzei.

In sustinere societatea mai arata ca deducerea taxei pe valoarea adaugata este reglementata de Codul Fiscal si de normele date in aplicarea acestuia, nicidecum de Legea privind autorizarea executiei lucrarilor de constructie nr. 50/1991 cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie ale DGFP xxx-A.I.F., de a stabili legalitatea sau ilegalitatea constructiei, incalca prevederile legii speciale care vizeaza autorizarea executarii lucrarilor de constructii.

**In drept** , se aplică prevederile art.145 alin.(1) ,alin(2) lit.a), alin.(4) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare in care se precizeaza:

#### **Art.145**

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*  
*a) operațiuni taxabile;*

*(3) Dacă nu contravine prevederilor alin. (2), persoana impozabilă are dreptul de deducere a taxei și pentru cazurile prevăzute la art. 128 alin. (8) și la art. 129 alin. (5).*

*(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.*

*coroborate cu dispozițiile pct. 45 alin. (1) si (2) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :*

*“(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.*

***(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:***

***a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;***

***b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.***

***c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.***

***Iar potrivit art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se precizează “ în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.”***

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, reglementările fiscale permit, în circumstanțe anume determinate, deducerea acesteia chiar și în situația în care o persoană impozabilă nu a fost încă înregistrată în scopuri de taxă, cu condiția ca persoana în cauză să-și dovedească intenția de a desfășura o activitate economică ce presupune realizarea de operațiuni taxabile, iar investițiile pregătitoare sunt necesare inițierii acestei activități economice.

Totodată, potrivit art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: ***“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:***

***a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); [...]***”

Acesta se coroborează cu prevederile pct. 46 alin. (1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

***“(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.[...]***”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care au fost livrate sau urmează să fie livrate și serviciilor care au fost prestate sau urmează să fie prestate este deductibilă doar în situația în care bunurile și/sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în

**folosul operațiilor sale taxabile**, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată efectuându-se cu factură fiscală care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), și să fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

**Asadar se retine ca prevederile Codului fiscal si a normelor metodologice de aplicare a acestuia nu conditioneaza dreptul de deducere al TVA de existenta autorizatiei de constructie.**

Mai mult decat atat potrivit dispozitiilor art.153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare ”persoana impozabila care este stabilita în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, [...] coroborate cu dispozitiile pct.66 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: “(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, *activitatea economica se considera ca fiind începuta din momentul în care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice.*”

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, se retin urmatoarele:

Articolul 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind 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.

*A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA*, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

Cu privire la aplicabilitatea jurisprudentei comunitare, se retine 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.

**Astfel ca in** hotararea data in cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeana de

Justitie a retinut ca art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul ca, din momentul in care administratia fiscala a admis calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata unei societati care si-a declarat intentia sa inceapa o activitate ce da nastere la operatiuni impozabile, **comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata, poate fi considerata activitate economica in sensul acestui articol, chiar daca acest studiu are ca scop sa examineze in ce masura activitatea proiectata este rentabila (paragr. 18 din hotarare).**

In cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. **Dreptul de deducere ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.**

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”, cat si solutia Curtii Europene de Justitie in cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, potrivit careia **impozitul pe cifra de afaceri implica faptul ca prima cheltuiala de investitie efectuata in scopul si in vederea inceperii afacerii trebuie sa fie vazuta ca o activitate economica si ar fi contrar acestui principiu daca aceasta activitate nu ar incepe pana cand afacerea nu a inceput efectiv sa opereze, adica pana cand incepe sa produca venit impozabil. Orice alta interpretare a art. 4 al directivei ar ingreuna comerciantul cu costul TVA-ului pe parcursul activitatii sale economice fara sa îi permita sa il deduca in conformitate cu art. 17, si ar crea o distinctie arbitrara intre cheltuielile de investitie efectuate inainte de exploatarea efectiva a afacerii si cheltuielile de pe parcursul exploatarei** (paragr. 45 din hotarare).**

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 unei investitii , nu poate fi conditionata de lipsa autorizatiei de construire.**

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie se retine ca se recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

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 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si 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* si 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 fraudă 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.

**In concluzie** 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.

**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.**

De asemenea, conform prevederilor art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003

privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

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

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

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat **"organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz"**, iar conform art. 65 alin. (2) **"organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii"**.

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca xxx nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru investitia din xxx respectiv "Complex de crestere ,ingrasare pui carne , la sol - extravilan" intrucat nu a obtinut autorizatia de construire, apreciata ca singura dovada obiectiva in exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Din cele precizate in continutul prezentei decizii de solutionare se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta unor investitii de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor de inspectie fiscala, dovezi obiective care sa-i sustina intentia declarata de a desfasura operatiuni taxabile prin exploatarea complexului de crestere ,ingrasare pui carne , la sol -extravilan .

Din punct de vedere semantic, **"intentia"** de a desfasura operatiuni taxabile, ce conditioneaza dreptul de deducere a TVA, implica existenta unui decalaj temporal intre momentul in care aceasta incepe sa poata fi evaluata in baza activitatilor pregatitoare necesare punerii ei in practica si momentul materializarii propriu-zise a intentiei, prin inceperea obtinerii de venituri din operatiuni taxabile.

Reglementarile fiscale in materie [art. 145 alin. (4) din Codul fiscal si pct. 45 din Normele metodologice] stabilesc ca **dreptul de deducere se naste din momentul in care intentia poate fi evaluata** pe baza costurilor si/sau investitiilor pregatitoare necesare initierii activitatii economice, **deci anterior realizarii de operatiuni taxabile.**

Din acest punct de vedere, nu se poate retine sustinerea organelor de inspectie fiscala din raportul de inspectie fiscala nr.xxx privind respingerea dreptului de deducere a TVA pentru materialele de constructii achizitionate , a cheltuielilor privind transportul si altor servicii privind constructiile halelor de productie deoarece acestea au asimilat, in mod eronat dreptul de deducere al taxei pe valoare adugata de existenta autorizatiei de constructie .

Astfel, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-147 din Codul fiscal, inclusiv cele referitoare la conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica, prin angajarea costurilor si inceperea investitiilor pregatitoare inerente realizarii "Complexului de crestere ,ingrasare pui carne , la sol – extravilan"al carei beneficiar este xxx .

Din analiza raportului de inspectie fiscala se retine ca organele de inspectie fiscala in stabilirea caracterului deductibil al taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii destinate investitiei in curs, nu au verificat indeplinirea de catre societate a tuturor conditiilor, avand caracter obligatoriu si totodata cumulativ, impuse de legea fiscala, nu au analizat totodata si intentia declarata a societatii de a desfasura o activitate economica , care trebuie dovedita cu documente probante valabile, in ceea ce priveste destinatia de utilizare a acestora, respectiv in scopul operatiunilor taxabile ale societatii.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca ***"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare"***.

**In concluzie Decizia de impunere nr.xxx urmeaza sa se desfiinteze partial pentru suma de xxx lei reprezentand TVA , iar organele de inspectie fiscala , prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata , sa efectueze o noua verificare a tuturor documentelor , pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, avand in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.**

La reanalizarea situatiei vor fi avute in vedere si celelalte sustineri ale contestatoarei.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente TVA in suma de xxx lei se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul motiv pentru care se va desfiinta partial **Decizia de impunere nr.xxx si pentru acest capat de cerere urmand ca organele de inspectie fiscala sa le recalculeze in functie de rezultatul reverificarii.**

La reverificarea creantei fiscale contestate, pentru care s-a dispus desfiintarea partiala a actului atacat se vor avea in vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2001 aprobate prin H.G. nr.

1050/2004, unde se precizeaza:

**„102.5. In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat”,**

si prevederile pct. 12.6 , 12.7 si 12.8 din Ordinul 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Anexa nr. 1, unde se stipuleaza:

**12.6. 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.**

**„12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

**12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.**

**2. Referitor la mentiunea contestatoarei din completarea adusa contestatiei initiale inregistrata la DGFP xxx sub nr. xxx cu privire la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au intocmit si comunicat catre aceasta o decizie de nemodificare a bazei de impunere pentru sursele la care nu s-au stabilit diferente precizam ca in data de xxx cu adresa nr.xxx, organele de inspectie fiscala au transmis societatii atat Decizia de impunere nr. xxx cat si Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.xxx ce au fost primite in data de xxx potrivit semnaturii de primire de pe recomandata nr.xxx**

**Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, se**

## **D E C I D E :**

**Art.1. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. xxx pentru suma de xxx lei reprezentand :**

**xxx**

**Art.2. Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul xxx in termen de 6 luni de la comunicare.**