

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

**DECIZIA NR. 51**  
**din 2008**

privind solutionarea contestatiei formulata de **Asociatia Familiala (AF)**,  
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)** cu sediul in jud. 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 anulara totala a Deciziei de impunere nr. IV/.../2008 pentru suma totala de ... lei, compusa din TVA in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, si anulara partiala a raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2008, din urmatoarele motive:

- 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 perioada supusa inspectiei fiscale a mai facut obiectul unor inspectii fiscale anterioare, urmare carora i s-a aprobat rambursarea TVA in suma de ... lei, din care suma de ... lei beneficiaza de tratamentul fiscal initial, iar pentru suma de ... lei nu i se mai recunoaste dreptul de deducere a TVA. 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 sumelor reprezentand TVA;

- pe fond, contestatoarea sustine ca s-au prestat serviciile prevazute in contractele incheiate cu firmele S.C. N S.R.L. Ploiesti (studiu de fezabilitate si proiectare) si S.C. B S.R.L. Ploiesti (avans lucrari constructii), deci contractele si-au produs efectele juridice numai ca nu s-au finalizat (din cauze neimputabile AF), contractele fiind in vigoare nefiind reziliate in fapt, astfel incat AF considera 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;

- referitor la majorarile de intarziere in suma de ... lei, contestatoarea considera ca nu sunt datorate, intrucat nu datoreaza nici debitul cu titlu de TVA, nefiind vorba despre obligatii fiscale pe care le-ar fi avut catre bugetul statului si pe care nu le-a achitat la timp.

**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 deducerii TVA aferenta proiectului tehnic si 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 - 30.06.2007, 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 proiectului tehnic si 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 - 30.06.2007) a mai facut obiectul a trei inspectii fiscale anterioare, urmare carora i s-a aprobat rambursarea TVA in suma de ... lei, din care pentru suma de ... lei nu i se mai recunoaste dreptul de deducere 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/.../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, 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/.../2008 transmisa de D.G.F.P.J. Iasi, inspectorii fiscali au intocmit referatul inregistrat sub nr. IV/.../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/.../2008 si a Ordinului de serviciu nr. IV/.../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 verificarilor anterioare care au influentat si modificat rezultatele verificarilor 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 toate documentele au fost prezentate la inspectiile fiscale anterioare, aceleasi documente fiind prezentate si la reverificare, iar raportul de inspectie fiscala nu precizeaza care sunt datele suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la verificarile anterioare care au facut necesara reverificarea, AF sustinand ca nu exista nici un motiv pentru retratarea fiscale a sumelor reprezentand TVA, 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.

Pentru realizarea constructiei fermei, S.C. N S.R.L. Ploiesti a realizat un studiu de fezabilitate si proiectare conform contractului nr.../2005 incheiat cu AF. Factura nr.../2006 in suma totala de ... lei, din care TVA in suma de ... lei reprezentand c/v proiect tehnic cu utilitati, a fost achitata de AF cu ordin de plata in data de ... 2006.

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.../2005, AF a achitat societatii de constructii factura nr.../2005 in suma totala de ... lei, din care TVA in suma de ... lei, reprezentand plata avans lucrari conform contract nr.../2005.

Suma totala de ... lei reprezentand TVA aferent celor doua facturi a fost dedusa de AF, iar cu ocazia inspectiilor fiscale anterioare contestatoarea a beneficiat de rambursarea soldului negativ al TVA in suma de ... lei (care cuprinde si TVA contestata 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 achizitiile (respectiv proiectul tehnic si avansul pentru lucrari de constructii) au fost destinate 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/.../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<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, precum si operatiunile de constructie, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparatiile sau lucrarile de întretinere 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 întretinerii acestor bunuri sau cea aferenta achizitiei pieselor de schimb destinate repararii ori întretinerii 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 destinației de utilizare.”***

Din dispozițiile legale citate mai sus rezulta cu claritate ca în cazul realizării investițiilor concretizate în active corporale fixe (cum este și speta în cauză), taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor destinate realizării investiției se ajustează ulterior.

În speta în cauză, AF s-a comportat ca un contribuabil care a dedus TVA aferentă achizițiilor destinate realizării unei investiții, însă bunurile și serviciile nu au fost destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni taxabile, contestatoarea neobținând venituri din exploatarea investiției.

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul că AF s-a comportat legal în sensul deducerii corecte a sumei reprezentând TVA neîncalcând dispozițiile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât susține contestatoarea că s-au prestat serviciile prevăzute în contractele încheiate cu firmele S.C. N S.R.L. Ploiești (studiu de fezabilitate și proiectare) și S.C. B S.R.L. Ploiești (avans lucrări construcții), aceste contracte nefiind reziliate și producându-și efectele juridice, numai că investiția nu s-a finalizat din cauze neimputabile AF, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației atâta timp cât achizițiile efectuate de AF nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, nefiind astfel respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În consecință, având în vedere că bunurile și serviciile achiziționate de AF în perioada 01.01.2005 - 30.06.2007 în vederea realizării investiției “ferma de creștere a animalelor” nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv nu a obținut venituri din exploatarea investiției, organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în suma de ... lei, fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

***3. Referitor la majorările de întârziere aferente TVA în suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investită să se pronunțe dacă aceste accesorii sunt datorate, în condițiile în care contestația urmează a fi respinsă pentru debitul privind taxa pe valoarea adăugată.***

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede la art. 119 alin. (1) că ***“pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere”***, care se calculează potrivit art. 120 alin. (2).

Pentru neplata la termen a diferenței suplimentare de TVA în suma de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere aferente în suma de ... lei.

Prin referatul de înaintare a contestației, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P.J. Botosani - Serviciul inspecție fiscală persoane fizice, propune respingerea contestației ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Avand in vedere ca urmeaza a fi respinsa contestatia pentru debitul privind TVA in suma de ... lei, in conformitate cu principiul de drept accesoriul urmeaza principalul, contestatia societatii va fi respinsa si pentru majorarile de intarziere aferente TVA in 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:**

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **Asociatia Familiala (AF)** cu sediul in judetul Botosani, pentru suma totala de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata (TVA) in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

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