



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice - Iași

Iași, str. Anastasie Panu nr.26
Cod postal 700025
Tel: +0232/213332
Fax: +0232/219899
e-mail: registratura.generalais@anaf.ro

DECIZIA NR. 5135/23.02.2017

privind soluționarea contestației formulate de

**S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA,
societate în insolvență,**

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspekția Fiscală,
sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Inspekția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, prin adresa nr.din 04.11.2016, înregistrată la instituția noastră sub nr. din, cu privire la contestația formulată de **S.C. „X RARĂU” S.R.L.**, cu sediul în municipiul Câmpulung Moldovenesc, str., jud. Suceava, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Suceava sub nr., cod de identificare fiscală RO, prin administrator judiciar MGA INSOLVENCY S.P.R.L., cu sediul social în municipiul Suceava, b-dul 1, jud. Suceava.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr. din 19.09.2016, emisă de către Inspekția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, în baza Raportului de inspekție fiscală nr.

Suma contestată este în valoare de **S lei** și reprezintă taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat petentei în data de **22.09.2016**, prin ridicare sub semnătură de primire, potrivit adresei nr. 1609 din 21.09.2016, anexată la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în data de **28.10.2016** fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspekția Fiscală, sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 268,

art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA, prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspekția Fiscală, sub nr., formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr. F-SV și a Raportului de inspekție fiscală nr., solicită admiterea contestației și revocarea/anularea deciziei de impunere și a raportului de inspekție fiscală.

În fapt, precizează că prin decizia de impunere și raportul de inspekție fiscală contestat, organele de inspekție fiscală au reținut următoarele motive:

În perioada 01 aprilie 2012 – 31 martie 2014, prin verificările efectuate conform Rapoartelor de inspekție fiscală nr., nr., societatea a efectuat lucrări de investiții conform Contractului nr. 94 din 04.04.2012 de finanțare nerambursabilă din Programul Operațional pentru Pescuit 2007 – 2013, pentru proiectul intitulat „Ferma Piscicolă” din municipiul Câmpulung Moldovenesc.

Lucrările au fost efectuate în baza Autorizației de construire nr. 150 din 12.12.2011, emisă de Primăria Municipiului Câmpulung Moldovenesc, prin care se autorizează executarea lucrărilor de construire pentru „Ferma Piscicolă” (lucrări de construire și amenajare: captare apă, bazine piscicole, apărări de maluri, amenajare accese și utilități, împrejmuire, spații cu destinația de anexe ale exploatației agricole).

Precizează că potrivit evidenței contabile, la data de 30.06.2016, valoarea clădirii și a celor 6 bazine piscicole este de S lei, iar valoarea echipamentelor aferente investiției este de S lei.

Organele de inspekție fiscală au apreciat că ultimele venituri din vânzări de produse finite (pește) au fost efectuate în luna septembrie 2015, însă în luna decembrie 2015, societatea a înregistrat o nouă producție în curs de execuție cont (331 – Produse în curs de execuție) în sumă de S lei, iar în luna ianuarie 2016, s-a scăzut producția în curs de execuție în sumă de S lei, fiind înregistrate produse finite (345 – Produse finite = 711 – Variația stocurilor) în sumă de S lei.

În luna iunie 2016, societatea a descărcat din gestiune produsele finite în sumă de S lei cu nota contabilă 671 – Celtuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare = 345 – Produse finite, în baza Actului de necropsie nr. 2 din 18 iunie 2016, emis de Direcția Generală Sanitară Veterinară Suceava – Circumscripția Sanitar Veterinară Câmpulung Moldovenesc.

Motivează faptul că a intrat în insolvență începând cu data de 09.08.2016, conform Sentinței nr. 474, administrator judiciar fiind numit MGA INSOLVENCY S.P.R.L. Suceava.

În perioada realizării investiției, societatea a beneficiat de rambursări de TVA în sumă totală de S lei, potrivit următoarelor rapoarte de inspecție fiscală:

- nr. 1206 din 10.12.2012, perioada verificată 26.08.2009 – 30.09.2012, TVA solicitată la rambursare și aprobată fiind în sumă de S lei;
- nr., perioada verificată 01.10.2012 31.12.2013, TVA solicitată la rambursare S lei, aprobată fiind în sumă de S lei;
- nr., perioada verificată 01.01.2014 – 31.03.2014, TVA solicitată la rambursare S lei și aprobată la rambursare S lei.

Precizează faptul că din totalul taxei aprobată la rambursare, pentru perioada 26.08.2009 – 31.03.2014, în sumă de S lei, suma de S lei, reprezintă taxa dedusă pentru bunurile de capital din proiectul de investiții finalizat și recepțional în luna martie 2014 și alte bunuri care se află în stoc în luna iunie 2016, astfel:

- TVA deductibilă în sumă de S lei, aferentă sumei de S lei, evidențiată în contul 212 – Construcții, pentru construire clădire și 6 bazine;
- TVA deductibilă în sumă de S lei, aferentă sumei de S lei, pentru echipamente tehnologice, evidențiate în contul 2131 – Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru), din care, bunuri care au o durată normală de utilizare de peste 5 ani, în valoare de S lei și bunuri care au o durată normală de utilizare de 2 ani, în valoare de S lei.

Face mențiunea că organele de inspecție fiscală, au stabilit faptul că întrucât societatea nu a mai desfășurat activitate din luna iunie 2016 și utilizarea investiției a încetat, **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, ar fi trebuit să procedeze la ajustarea TVA deductibilă în conformitate cu prevederile art. 305 alin. (4) lit. a) corelat cu art. 305 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

1. TVA aferentă clădirii și a celor 6 bazine, dedusă în sumă de S lei, de ajustat în favoarea statului, S lei;
2. TVA aferentă bunurilor de capital de natura echipamentelor tehnologice, în valoare de S lei, pentru care, durata normală de utilizare este de peste 5 ani, TVA dedusă în sumă de S lei, de ajustat în favoarea statului, S lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, motivează faptul că nu prezintă relevanță faptul că societatea a intrat în procedura insolvenței, potrivit Sentinței nr. din 09.08.2016, pronunțată de Tribunalul Suceava în dosarul nr., întrucât Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal nu stipulează nicăieri faptul că odată intrată în procedura insolvenței, în speță, societatea aflându-se în perioada generală de observație, ar avea obligativitatea de a efectua ajustarea TVA deductibilă.

În mod nelegal organele de inspecție fiscală afirmă că: „prin solicitarea de deschidere a procedurii generale de insolvență, societatea recunoaște implicit că nu poate continua activitatea”, confundând ipoteza de a nu-și putea achita datoriile acumulate cu disponibilitățile bănești (starea de insolvență), cu situația de a nu-și putea onora activitatea.

Precizează faptul că societatea funcționează în continuare și desfășoară activitate până la pronunțarea falimentului, întrucât în conformitate cu prevederile art. 85 alin. (7) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare, de la data intrării în faliment, debitorul poate desfășura doar activitățile necesare derulării operațiunilor lichidării, iar potrivit art. 87 alin. (1) din același act normativ, în perioada de observație, debitorul poate continua desfășurarea activităților curente și poate efectua plăți către creditori.

Constatarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia, societatea era obligată să ajusteze TVA deductibilă pentru bunurile de capital, motivat de faptul că nu mai desfășoară activitate din luna iunie 2016, stabilind TVA ajustată în favoarea statului în sumă de S lei, este nefondată și nelegală, întrucât din temeiul de drept precizat de acestea, nu rezultă faptul că societatea ar fi fost obligată să ajusteze TVA deductibilă pentru bunurile de capital la data deschiderii procedurii generale a insolvenței.

Temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală, respectiv prevederile art. 305 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este aplicabil în cazul său, pentru faptul că bunurile de capital ale societății au fost folosite integral în scopul desfășurării de activități economice și pentru operațiuni taxabile.

În sensul desfășurării în continuare a activității, motivează și aspectul, potrivit căruia, societatea a menținut contractele de muncă pentru salariații existenți, dovedit de declarația 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat aferentă lunii martie 2016 și statele de plată pentru luna septembrie 2016, pe care le anexează.

În situația în care s-ar reține impunerea efectuată de organele de inspecție fiscală, **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, s-ar afla în situația unei duble impuneri cu privire la TVA, motivat de faptul că în procedura falimentului, urmează ca bunurile din proprietatea societății să fie vândute prin executare silită, la licitație publică, de către lichidatorul judiciar.

Contestatoarea invocă prevederile art. 268 alin. (1) lit. a) și art. 270 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și precizează faptul că în cadrul procedurii falimentului și urmare vânzărilor la executare silită care vor avea loc, urmează ca debitoarea să colecteze TVA pentru veniturile obținute în cadrul vânzărilor efectuate de către lichidator, taxa urmând să fie virată la bugetul de stat.

În condițiile în care, s-ar proceda la ajustarea TVA și la plata către bugetul de stat a sumei de S lei, cu titlu de TVA stabilită suplimentar, iar în cursul procedurii de faliment, se va colecta TVA pentru vânzările bunurilor în procedura de executare silită, urmează a se dubla impozitarea, fiind încălcat, în mod direct, principiul evitării dublei impuneri.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspecția Fiscală, în baza Avizului de

inspecție fiscală nr., au efectuat inspecția fiscală la **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, pentru perioada 01.04.2014 – 30.06.2016, referitor la taxa pe valoarea adăugată, iar în urma inspecției fiscale au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-..... prin care, au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, calculată la o bază impozabilă în sumă de **S lei**.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., la Capitolul III - Constatări fiscale, referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Obiectul de activitate – Acvacultura în ape dulci, cod CAEN 322.

Obiectivele avute în vedere:

- verificarea existenței documentelor primare privind TVA deductibilă și colectată în perioada 01.04.2014 – 30.06.2016;
- verificarea corelațiilor între documentele primare, jurnalele de TVA de vânzări și cumpărări, balanțe de verificare și deconturile de TVA din perioada verificată;
- verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, a concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;
- verificarea corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazei de impozitare și, respectiv, a obligațiilor fiscale aferente de către contribuabil/plătitor;
- verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile;
- 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;
- verificarea existenței contractelor și modul de derulare, în vederea determinării operațiunilor impozabile realizate de contribuabil/plătitor, care sunt relevante pentru stabilirea bazei de impozitare;
- verificarea înregistrării elementelor de natura veniturilor sau asimilate acestora, aferente activității desfășurate;
- verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile, ori unde se află bunurile impozabile;
- verificarea modului de înregistrare a elementelor de natura cheltuielilor sau asimilate acestora, efectuate în scopul desfășurării activității economice, precum și tratamentul fiscal al operațiunilor/tranzacțiilor care au generat astfel de cheltuieli;
- verificarea corectitudinii tratamentului fiscal aplicat operațiunilor/tranzacțiilor pentru sumele utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele, sau contribuțiile datorate.

Organele de inspecție fiscală precizează că în perioada 01.04.2012 – 31.03.2014, potrivit verificărilor efectuate conform Rapoartelor de inspecție fiscală nr. 1206 din 10.12.2012, nr. 16 din 14.02.2014 și nr. 50 din

05.06.2014, societatea a efectuat lucrări de investiții conform Contractului nr. 94 din 04.04.2012 de finanțare nerambursabilă din Programul Operațional pentru Pescuit 2007 – 2013, pentru proiectul intitulat „Ferma Piscicolă” din Municipiul Câmpulung Moldovenesc.

Lucrările s-au efectuat în baza Autorizației de construire nr. 150 din 12.12.2011, emisă de Primăria Municipiului Câmpulung Moldovenesc, prin care se autorizează executarea lucrărilor de construire pentru „Ferma Piscicolă” (lucrări de construire și amenajare: captare apă, bazine piscicole, apărări de maluri, amenajare accese și utilități, împrejmuire, spații cu destinația de anexe ale exploatației agricole).

Conform evidenței contabile, la data de 30.06.2016, valoarea clădirii și a celor 6 bazine piscicole este de S lei, iar valoarea echipamentelor aferente investiției este de S lei.

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- ultimele venituri din vânzări de produse finite (pește) au fost înregistrate în luna septembrie 2015;
- în luna decembrie 2015, societatea a înregistrat o nouă producție în curs de execuție cont (331 – Produse în curs de execuție) în sumă de S lei, iar în luna ianuarie 2016, a scăzut producția în curs de execuție în sumă de S lei, fiind înregistrate produse finite (345 – Produse finite = 711 – Variația stocurilor) în sumă de S lei;
- în luna iunie 2016, societatea a descărcat din gestiune produsele finite în sumă de S lei cu nota contabilă 671 – Cătușii privind calamitățile și alte evenimente extraordinare = 345 – Produse finite.

Din nota explicativă dată de administratorul special al societății, rezultă că societatea nu mai poate continua activitatea din cauza problemelor tehnice apărute la bazinele piscicole.

S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA, a intrat în insolvență începând cu data de 09.08.2016, conform Sentinței nr. 474, administrator judiciar fiind numit MGA INSOLVENCY S.P.R.L. Suceava.

În perioada realizării investiției, societatea a beneficiat de rambursări de TVA în sumă totală de **S lei**, potrivit următoarelor rapoarte de inspecție fiscală:

- nr. 1206 din 10.12.2012, perioada verificată 26.08.2009 – 30.09.2012, TVA solicitată la rambursare S lei, aprobată fiind în sumă de S lei;
- nr. 16 din 14.02.2014, perioada verificată 01.10.2012 31.12.2013, TVA solicitată la rambursare S, aprobată la rambursare suma de 14.153 lei;
- nr. 50 din 05.06.2014, perioada verificată 01.01.2014 – 31.03.2014, TVA solicitată la rambursare S lei, aprobată la rambursare S lei.

Din totalul TVA aprobată la rambursare în sumă de S lei, pentru perioada 26.08.2009 – 31.03.2014, suma de S lei, reprezintă taxa dedusă pentru bunurile de capital din proiectul de investiții finalizat și recepționat în luna martie 2014 și alte bunuri care se află în stoc în luna iunie 2016, după cum urmează:

- TVA deductibilă în sumă de S lei ($S \times 24\%$) pentru construire clădire și 6 bazine piscicole în sumă de S lei, evidențiată în contul 212 – Construcții;

- TVA deductibilă în sumă de S lei ($S \times 24\%$), pentru echipamente tehnologice în sumă de S lei evidențiate în contul 2131 – Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru), din care, bunuri care au o durată normală de utilizare de peste 5 ani, în valoare de S lei și bunuri care au o durată normală de utilizare de 2 ani, în valoare de S lei.

Întrucât societatea nu a mai desfășurat activitate din luna iunie 2016 și utilizarea investiției a încetat, **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, ar fi trebuit să procedeze la ajustarea TVA deductibilă în conformitate cu prevederile art. 305 alin. (4) lit. a), corelat cu art. 305 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

A. TVA aferentă clădirii și a celor 6 bazine, bunuri de capital înregistrate în contul 212 – Construcții:

TVA dedusă = S lei;

Perioada de ajustare 20 ani;

Data recepției investiției - martie 2014;

Data încetării activității – iunie 2016;

Perioada de ajustare a TVA dedus 20 ani;

TVA de ajustat în favoarea statului $S \text{ lei} \times 18/20 = \mathbf{S \text{ lei}}$ (18 ani din 20 de ani, mai puțin anii 2014 și 2015);

B. TVA aferentă bunurilor de capital de natura echipamentelor tehnologice, în valoare de S lei, pentru care, durata normală de utilizare este de peste 5 ani, înregistrate în contul 2131 – Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru):

TVA dedusă = S lei;

Perioada de ajustare 5 ani;

Data achiziției echipamentelor – noiembrie 2013;

Data încetării activității - iunie 2016;

Perioada de ajustare a TVA dedus 5 ani;

TVA de ajustat în favoarea statului $26.466 \text{ lei} \times 2/5 = \mathbf{S \text{ lei}}$ (2 ani din 5 ani, mai puțin anii 2013, 2014 și 2015);

C. Din analiza duratei normale de utilizare a echipamentelor tehnologice, înregistrate în contul 2131 – Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru), organele de inspecție fiscală au constatat că pentru două din echipamente, respectiv sistem desktop și motoferastră, în valoare totală de S lei, durata normală de utilizare este de 2 ani, caz în care, sunt aplicabile prevederile art. 306 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv, se ajustează TVA la valoarea rămasă neamortizată.

Motoferăstrăul în sumă de S lei, a fost achiziționat în luna august 2011, iar sistemul desktop a fost achiziționat în luna noiembrie 2013, ambele fiind amortizate integral în luna iunie 2016, nemaifiind necesară ajustarea TVA.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, pentru lucrări de investiții și achiziții de echipamente tehnologice, în condițiile în care persoana impozabilă nu a justificat utilizarea acestora în scopul desfășurării activității economice și nu a adus dovezi care să probeze că neutilizarea integrală a acestora în scopul realizării de operațiuni impozabile s-a datorat unor motive obiective, ce nu depind de voința sa.

În fapt, în perioada 01.04.2012 – 31.03.2014, potrivit verificărilor efectuate conform Rapoartelor de inspecție fiscală nr., nr. 16 din 14.02.2014 și nr., societatea a efectuat lucrări de investiții conform Contractului nr. 94 din 04.04.2012 de finanțare nerambursabilă din Programul Operațional pentru Pescuit 2007 – 2013, pentru proiectul intitulat „Ferma Piscicolă” din municipiul Câmpulung Moldovenesc.

Lucrările s-au efectuat în baza Autorizației de construire nr. 150 din 12.12.2011, emisă de Primăria Municipiului Câmpulung Moldovenesc, prin care se autorizează executarea lucrărilor de construire pentru „Ferma Piscicolă” (lucrări de construire și amenajare: captare apă, bazine piscicole, apărări de maluri, amenajare accese și utilități, împrejmuire, spații cu destinația de anexe ale exploatației agricole).

Conform evidenței contabile, la data de 30.06.2016, valoarea clădirii și a celor 6 bazine piscicole este de 423.409 lei, iar valoarea echipamentelor aferente investiției este de 114.972 lei.

S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA, potrivit Încheierii nr. 474 din 09.08.2016, emisă de Tribunalul Suceava, Secția a II – a Civilă, în dosarul nr. 3600/86/2016, a intrat în insolvență începând cu data de 09.08.2016, la cererea societății, administrator judiciar fiind numit MGA INSOLVENCY S.P.R.L. Suceava. administrator judiciar fiind numit MGA INSOLVENCY S.P.R.L. Suceava.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, ultimele venituri din vânzări de produse finite (pește) au fost efectuate în luna septembrie 2015, iar din nota explicativă dată de administratorul special al societății, rezultă că societatea nu mai poate continua activitatea din cauza problemelor tehnice apărute la bazinele piscicole.

În perioada realizării investiției, societatea a beneficiat de rambursări de TVA în sumă totală de 131.887 lei, potrivit următoarelor rapoarte de inspecție fiscală:

- nr., perioada verificată 26.08.2009 – 30.09.2012, TVA solicitată la rambursare 37.612 lei, suma aprobată la rambursare S lei;

- nr. 16 din 14.02.2014, perioada verificată 01.10.2012 - 31.12.2013, TVA solicitată la rambursare 72.165, aprobată la rambursare S lei;

- nr., perioada verificată 01.01.2014 – 31.03.2014, TVA solicitată la rambursare S lei, aprobată la rambursare S lei.

Din totalul TVA aprobată la rambursare în sumă de S lei, pentru perioada 26.08.2009 – 31.03.2014, suma de S lei, reprezintă taxa dedusă pentru bunurile de capital din proiectul de investiții finalizat și recepționat în luna martie 2014 și alte bunuri care se află în stoc în luna iunie 2016, după cum urmează:

- TVA deductibilă în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 24\%$), pentru construire clădire și cele 6 bazine, în valoare de S lei, evidențiate în contul 212 – Construcții contul 212 – Construcții;

- TVA deductibilă în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 24\%$), pentru echipamente tehnologice în valoare de S lei, achiziționate de pe piața internă și evidențiate în contul 2131 – Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru), din care, bunuri care au o durată normală de utilizare peste 5 ani, în valoare de S lei și bunuri care au o durată normală de utilizare de 2 ani, în valoare de S lei.

Întrucât societatea nu a mai desfășurat activitate din luna iunie 2016 și utilizarea investiției a încetat, **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA, astfel:

1. TVA aferentă clădirii și a celor 6 bazine, bunuri de capital înregistrate în contul 212 – Construcții:

TVA dedusă = 101.618 lei;

Perioada de ajustare 20 ani;

Data recepției investiției - martie 2014;

Data încetării activității - iunie 2016;

Perioada de ajustare a TVA dedus 20 ani;

TVA de ajustat în favoarea statului $S \text{ lei} \times 18/20 = \mathbf{S \text{ lei}}$ (18 ani din 20 de ani, mai puțin anii 2014 și 2015);

2. TVA aferentă bunurilor de capital de natura echipamentelor tehnologice, în valoare de S lei, pentru care, durata normală de utilizare este de peste 5 ani, înregistrate în contul 2131 – Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru):

TVA dedusă = S lei;

Perioada de ajustare 5 ani;

Data achiziției echipamentelor – noiembrie 2013;

Data încetării activității iunie - 2016;

Perioada de ajustare a TVA dedus 5 ani;

TVA de ajustat în favoarea statului $S \text{ lei} \times 2/5 = \mathbf{S \text{ lei}}$ (2 ani din 5 ani, mai puțin anii 2013, 2014 și 2015).

Ca urmare, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F....., au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, calculată la o bază impozabilă în sumă de **S lei**.

Contestatoarea motivează că ilegal s-a procedat la ajustarea TVA în sumă de S lei întrucât continuă să desfășoare activitate, deschiderea procedurii generale de insolvență pentru societate, nu echivalează cu încetarea activității, bunurile de capital au fost folosite integral în scopul activității economice, iar în situația falimentului, se va colecta și achita TVA pentru vânzarea bunurilor în procedura de executare silită, ca urmare, impozitarea urmând a se dubla.

În drept, potrivit prevederilor art. 297 și art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 297

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

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

a) operațiuni taxabile;[...].”

“ART. 305

Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestora, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui altui tip de contract prin care bunurile imobile/părțile de bunuri imobile se pun la dispoziția unei alte persoane cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare. Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca imobilizări corporale;[...]

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):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin

20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare.

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă faptul generator de taxă a intervenit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării; [...]

(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](#); [...]

(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). Ajustarea deducerii se face 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 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) și 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;

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

(6) Ajustarea taxei pentru situațiile prevăzute la alin. (5) se realizează conform procedurii prevăzute prin normele metodologice.

(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.

(8) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.

Prevederi asemănătoare au existat pe parcursul întregii perioade verificate, în speță, cele de la art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din dispozițiile legale citate mai sus rezultă că dreptul de deducere pentru bunurile de capital este supus ajustării în situația în care acestea nu sunt folosite pentru activități care dau dreptul de deducere integrală.

Avînd în vedere faptul că începînd cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA, (pragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din hotărâre).

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) **nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activități economice dînd naștere la operațiuni taxabile.**

Totodată, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, persoana impozabilă ce acționează ca atare, are dreptul să deducă TVA

pentru bunurile ce i-au fost livrate în scopul unui proces investițional, și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile.

Dreptul de deducere rămâne dobândit când, **din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa**, persoana impozabilă nu s-a mai folosit de bunurile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În speță, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea dreptului de deducere exercitat inițial de **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA** – în insolvență, pentru construirea unui imobil și a unui număr de 6 bazine, precum și pentru achiziția de echipamente tehnologice, pe motiv că acestea au fost utilizate parțial în scopul activității economice și pentru realizarea de operațiuni taxabile, având în vedere faptul că bunurile în cauză au fost utilizate în perioada 2013 – 2015, iar începând cu luna iunie 2016, societatea nu a mai realizat operațiuni impozabile din activitatea de bază, respectiv din vânzarea de pește.

La întrebarea nr. 2 a organelor de inspecție fiscală pusă în nota explicativă, aflată la dosarul cauzei, respectiv, solicitarea de a preciza motivul pentru care societatea nu desfășoară activitate și nu a înregistrat venituri din luna iunie 2016, deși investiția realizată din fonduri nerambursabile a fost finalizată și recepționată în luna martie 2014 administratorul special al societății, în persoana domnului Bodnariu Adrian, a răspuns următoarele: *“Principalul motiv pentru care n-am putut desfășura activitatea a fost lucrarea de proastă calitate a bazinelor piscicole din partea constructorului care a efectuat prima parte a proiectului și de aceea ne aflăm în continuare în litigiu din anul 2013, deoarece bazinele au mari scăpări de apă (lucru ce poate fi verificat). Am remediat 2 bazine, le-am populat și datorită calamităților, ploilor soldate cu inundații, au pierit un nr. de 1.400 buc. la un gramaj de 200-250 gr. {...}”*.

Având în vedere faptul că investiția constând în clădire și un număr de 6 bazine, a fost recepționată în anul 2014 și a funcționat pînă în anul 2016, societatea trebuia să procedeze la ajustarea TVA dedusă inițial pentru o perioadă de 18 ani, având în vedere că perioada de ajustare pentru bunurile de capital este de 20 ani.

Pentru echipamentele tehnologice achiziționate în anul 2013 și utilizate pînă în anul 2016, societatea trebuia să procedeze la ajustarea TVA dedusă inițial pentru o perioadă de 2 ani, având în vedere faptul că perioada de ajustare pentru echipamentele tehnologice este de 5 ani.

Urmare constatărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au acordat dreptul de deducere a TVA pentru bunurile de capital pentru o perioadă de 2 ani, respectiv 3 ani pentru echipamentele tehnologice, iar începând cu anul 2016 au procedat la ajustarea TVA dedusă inițial cu suma de S lei, calculată la o bază impozabilă în sumă de S lei.

Referitor la motivația contestatoarei potrivit căreia, măsura ajustării TVA este ilegală, întrucât societatea, pentru care s-a deschis procedura insolvenței, mai poate funcționa sau poate intra în faliment, nu poate fi luată în soluționarea contestației, întrucât potrivit art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera

ajustarea în favoarea persoanei impozabile, ajustările se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.

Având în vedere ansamblul considerentelor de mai sus, documentele aflate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie, faptul că **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA** nu aduce argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea, în mod legal au stabilit TVA suplimentară în sumă de **S lei**, la o bază impozabilă în sumă de **S lei**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală ntr. F-SV, de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecția Fiscală, urmând a se respinge contestația, ca neîntemeiată, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1. lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [.....]”.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE :

Art. 1 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C. „X” S.R.L., JUD. SUCEAVA**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 19.09.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală ntr. din 19.09.2016, de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Inspecția Fiscală, pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Art. 2 Serviciul Soluționare Contestații 2, va comunica prezenta decizie contestatoarei și Inspecției Fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași sau la Tribunalul Suceava.