



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17, Sector 5,  
București, CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.187/2014**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**SC .X. SRL din .X. înregistrată la Direcția generală de soluționare**  
**a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare**  
**Fiscală sub nr. 920407 / 19.03.2014**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația județeană a finanțelor publice .X., prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.920407/19.03.2014, cu privire la contestația formulată de SC .X. SRL, cu sediu în mun..X., str..X., nr..X., jud.X., având cod de înregistrare fiscală RO .X., înmatriculată la Registrul Comerțului sub numărul J.X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, încheiate de către organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice .X., și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X./2014 respectiv data de .X./2014, conform mențiunii olografe de pe adresa nr..X./2014 de înaintare a titlului de creanță menționat mai sus, și de data înregistrării contestației la Administrația județeană a finanțelor publice .X., respectiv .X./2014 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin (1) și art.209 alin. (1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de SC .X. SRL.

**I. SC .X. SRL contestă parțial Decizia de impunere nr. .X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, încheiate de către organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice .X., precizând că din totalul sumei de .X. lei stabilit suplimentar, înțelege să conteste suma de .X. lei, compusă din TVA ajustare clădiri în sumă de .X. lei și TVA ajustare terenuri în sumă de .X. lei, la care se adaugă majorările și penalitățile aferente.**

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au concluzionat în mod eronat că operațiunile realizate între SC .X. SRL și SC .X. SRL nu se încadrează la art.128 alin.(7) din Codul fiscal, argumentând prin faptul că SC .X. SRL nu a făcut dovada documentului prevăzut la art.155<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care să cuprindă o detaliere exactă a operațiunii și valoarea transferului pentru tranzacțiile din luna mai 2008 și declarația pe propria răspundere a primitorului de active (SC .X. SRL) pentru tranzacțiile din luna iunie 2013, deoarece cu ocazia transferului de active care a avut loc în luna mai 2008 s-au întocmit mai multe documente: contracte, convenții, procese verbale, protocoale etc, toate parte a transferului de active și prin care s-a realizat și descrierea operațiunii și s-a individualizat și valoarea transferului.

Totodată, societatea precizează că în cursul anului 2007, între cei doi asociați și administratori ai SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, respectiv .X. și .X., s-au ivit neînțelegeri, care au dus la demararea procedurilor de separare și împărțire a activității și patrimoniului SC .X. SRL.

Având în vedere că scopul celor doi asociați a fost de a continua, fiecare prin societatea lui, ca activitate independentă, ceea ce au început împreună, ambele societăți, SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, cât și SC .X. SRL (aparținând asociatului .X. - .X.) desfășoară același obiect de activitate „închirierea și subînchirierea bunurilor

imobiliare proprii/închiriate și vânzarea cumpărarea bunurilor imobiliare proprii”.

La data de .X./2008, au avut loc concomitent o serie de operațiuni complexe între SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL și SC .X. SRL, care împreună reprezintă un ansamblu de elemente tranzacționate care nu constituie o simplă vânzare de bunuri ci o transferare de afacere. Astfel:

- calitatea de asociat a domnului .X. - .X. la SC .X. SRL a încetat, concomitent cu dobândirea de către domnul .X. a calității de asociat unic și administrator în SC .X. SRL;

- calitatea de asociat a SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL în SC .X. SA a încetat, concomitent cu dobândirea acestei calități de către SC .X. SRL;

- parte din bunurile imobile și mobile, proprietatea SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, împreună cu accesoriile, care se constituie într-o structură independentă capabilă să desfășoare activități economice separate, au rămas pe mai departe în patrimoniul SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, iar parte din bunurile imobile și mobile din patrimoniul acestei societăți, împreună cu accesoriile lor, care se constituie de asemenea într-o structură independentă capabilă să desfășoare activități economice separate, au trecut în proprietatea SC .X. SRL, prin antecontractul nr..X./2008 și următoarele contracte autentice din data de .X./2008: nr..X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X. nr..X., nr..X. și nr..X.;

- .X. - .X. a cesionat creanța pe care o avea de primit de la SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL către SC .X. SRL;

- litigiile reciproce aflate pe rolul instanțelor de judecată dintre .X. - .X. și .X. au încetat în mod irevocabil în baza declarațiilor autentice date de către aceștia de renunțare la judecată.

Societatea menționează că, deși contractele enumerate mai sus sunt contracte de vânzare-cumpărare individualizate, transferul bunurilor îmbracă forma unui transfer de afacere neimpozabil, întrucât cedentul, SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, și-a reșezat propria afacere, prin transferul unei părți a acesteia, respectiv administrarea și dezvoltarea proprietății imobiliare – Platforma .X., către beneficiara, SC .X. SRL, care are același scop.

De asemenea, societatea precizează că intențiile societății beneficiare au fost clare încă de la început, respectiv ca după obținerea

tuturor avizelor și autorizațiilor necesare pe numele său, să continue dezafectările începute de SC .X. SA și continuate de SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, urmate de demolarea clădirilor, curățarea terenului de deșeurile existente pe el și de ecologizarea întregii zone (inclusiv a solului) pentru a desfășura activitățile prognozate.

La data de 23.06.2008, societatea contestatară susține că a încheiat cu SC .X. SRL un protocol în care sunt identificate toate contractele de vânzare-cumpărare, clauze legate de transmiterea imobilelor în aceleași condiții în care au fost dobândite de la SC .X. SA, predarea obligațiilor de mediu incluse în Avizul de mediu nr..X./2007, aviz ce face parte integrantă din contractul de vânzare-cumpărare nr..X./2007 și care include în anexă și programul de conformare cu măsurile concrete ce trebuie luate de cumpărător și termenele limită de realizare, iar prin acest protocol s-a stabilit ca SC .X. SRL să preia toate aceste bunuri de la SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, inclusiv zestrea de poluare trecută, materiile prime, produsele finite și intermediare existente în instalații și magazine.

Totodată, societatea menționează că la data de 27.05.2008, între cele două societăți menționate mai sus, s-a încheiat o convenție prin care acestea stabilesc să își asigure suportul reciproc pentru transferarea în cele mai bune condiții a afacerii, în ceea ce privește obligațiile de mediu asumate de către SC .X. SRL.

De asemenea, contestatară precizează că SC .X. SRL, prin adresa nr..X./2008 a notificat Agenției Naționale de Protecția Mediului .X., iar prin adresa nr..X./2008, Gărzii Naționale a Mediului, Comisariatul .X., faptul că a fost realizat un transfer de afacere în ceea ce privește obiectivele de pe fosta platformă .X. și că ea este beneficiarul acestui transfer în urma căruia a preluat toate obligațiile de mediu, începând cu data contractelor de vânzare-cumpărare, obligații cuprinse în Avizul de mediu nr..X./2007 emis la încetarea și lichidarea SC .X. SA.

SC .X. SRL susține că în Convenția din data de .X./2008 cele două societăți s-au obligat să colaboreze și să întreprindă demersurile pentru ca în cel mai scurt timp, să determine .X. SPRL să elibereze Platforma Industrială .X., Sediul Central, de bunurile cu care SC .X. SA a rămas în proprietate (stocurile nevândute, arhivele SC .X. SA etc.)

Prin protocolul încheiat în data de 01.12.2008, cele două societăți au predat efectiv amplasamentul, au stabilit modalitățile de preluare a contractului de energie electrică și de pază de către SC .X. SRL, precum și a celor trei angajați, specialiști în industria chimică și mediu.

Societatea menționează că unul dintre bunurile – obiect al tranzacției din data de .X./2008, respectiv Barajul de captare apa .X., era și este în continuare un edificiu de interes public local, prin faptul că acesta alimentează cu apă peste jumătate din populația orașului .X. și împrejurarea ca acesta, indiferent de transferul de active către o altă societate comercială, trebuia să funcționeze la flux continuu, neîntrerupt, cele două societăți au agreat ca până la momentul în care SC .X. SRL va fi în măsură să asigure acest flux ea însăși, SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, să continue exploatarea acestuia, oferind SC .X. SRL suportul necesar parcurgerii în condiții optime a acestei perioade de tranziție, mai ales că la acea dată, SC .X. SRL nu avea personal angajat și era nevoie de un interval de timp rezonabil pentru a-și organiza activitatea de așa măsură să asigure în condiții de siguranță maximă exploatarea Barajului de captare apa .X., stabilind ca la finele perioadei de tranziție, părțile să încheie protocoale de predare-primire a amplasamentelor în discuție, ceea ce s-a și întâmplat la data de 01.02.2009 prin protocolul semnat între cele două părți.

Totodată, societatea precizează că SC .X. SRL, începând cu data de .X./2008, respectiv din momentul în care a devenit beneficiar al transferului de afacere (active) și până astăzi a derulat în continuare activitățile începute de SC .X. SRL, actuala SC A.X. SRL, realizând operațiuni impozabile pentru care a colectat TVA conform Notificărilor nr..X./2009 și nr..X./2009 depuse la AFP .X., cum ar fi:

- servicii de tratare, transport și livrare apă către Serviciul de Gospodărie .X. din exploatarea Barajului .X., conform contractului nr..X./2009;
- închiriere către Unitatea Administrativ Teritorială .X., conform contractului de închiriere nr..X./2009;
- închirierea unor platforme betonate de pe platforma .X., conform de închiriere nr..X./2009;
- refacturare energie electrică conform contractului din data de .X./2009.

De asemenea, SC .X. SRL a încheiat:

- contractul de demolare nr..X./2008 cu SC .X. SRL având ca obiect demolarea totală a clădirilor astfel încât toate construcțiile să

fie total îndepărtate, iar pe suprafața terenului să nu mai rămână restul de structuri, clădiri, piese de echipamente, platforme, subsoluri sau fundații și evacuarea molozului rezultat din demolare;

- contractul nr..X./2009, prin care societatea din urmă a primit sarcina de a analiza stadiul proiectului .X. din punct de vedere al beneficiarului, SC .X. SRL, cu referire la documentele privind transformarea terenului industrial în teren construibil, graficul de activități impuse de Garda de Mediu, graficul de lucru al SC .X. SRL

- alte contracte cu firme specializate în întocmirea cărților tehnice ale proprietăților, identificarea terenurilor, documentații cadastrale, fotografiere, obținere de avize, autorizații, certificate de urbanism, studii de soluții necesare identificării celor mai bune oportunități de exploatare a terenurilor deținute de SC .X. SRL.

În concluzie, SC .X. SRL invocă faptul că operațiunile efectuate în data de .X./2008 între cele două societăți nu sunt o vânzare-cumpărare propriu-zisă, ci un transfer de active prin vânzare, conform art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.6 alin.(6) și alin.(7) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și doar dintr-o eroare, cedenta SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, a întocmit facturi conform art.155 alin.(1) din Codul fiscal, ceea ce nu împiedică însă organul de inspecție fiscală să reîncadreze în mod corect operațiunea, potrivit art.11 alin.(1) din Codul fiscal, pentru a se reflecta în mod corespunzător conținutul economic al unei tranzacții.

În ceea ce privește contractul din data de .X./2013, cu referire la lipsa “declarației pe proprie răspundere a primitorului de active”, societatea precizează că aceasta a fost introdusă în Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal prin HG nr.150/23.02.2011, iar data tranzacțiilor supuse analizei este mai 2008, când declarația respectivă nu era prevăzută de lege, iar în luna iunie 2013 nu s-au realizat tranzacții noi disticte, ci doar s-a autentificat contractul de vânzare pentru Barajul .X., Stația de .X., îndeplinindu-se doar formalitatea în fața notarului pentru cele trei active a căror posesie și folosință fusese predată în anul 2008 asupra Stației de . și asupra ., respectiv februarie 2009 asupra barajului .X..

Societatea menționează că susținerea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia SC .X. SRL nu ar fi preluat obligațiile cedentului privind ajustările deducerii prevăzute la art.148 și art.149 din Codul fiscal, nu are fundament, întrucât:

- SC .X. SRL nu s-a aflat și nu se află în situația de a face ajustări;

- în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013 încheiat la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că această societate a derulat în continuare activitățile începute de către fosta SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, realizând operațiuni impozabile pentru care a colectat TVA.

Prin urmare, SC .X. SRL consideră că simpla împrejurare că SC .X. SRL nu a realizat ajustarea activelor preluate prin transfer (deoarece nu era cazul), nu constituie motiv pentru a considera tranzacția din anul 2008 ca fiind vânzare-cumpărare, iar nu transfer de active.

În aceste condiții, societatea susține că organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat la ajustarea TVA pentru operațiunile ce au avut loc cu SC .X. SRL în lunile mai 2008 și iunie 2013, în temeiul prevederilor art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.54 alin.(4) din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cu Circulara nr.52657/2007 emisă de Ministerul Economiei și Finanțelor, a art.125<sup>1</sup> pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, HG nr.2139/2004 privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe și art.15 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului în active corporale și necorporale.

Totodată, societatea precizează că bunurile imobile și mobile în discuție, nu sunt "bunuri de capital", așa cum le denumește echipa de inspecție fiscală, întrucât acestea nu îndeplinesc condițiile legale pentru a putea fi clasificate astfel, ci sunt în fapt deșeuri rezultate în urma lichidării SC .X. SA, cu durată de viață expirată, pentru care nu a stabilit niciodată durate de viață, cu excepția Barajului .X., căruia i-a stabilit o durată de viață de 6 ani, conform Deciziei nr..X./2007 și Procesului verbal din data de .X./2007.

De asemenea, societatea menționează că nu a înregistrat în evidențele financiar contabile nicio cheltuială cu amortizarea aferentă acestor bunuri, având în vedere că o comisie a stabilit că nu mai sunt funcționale, având o uzură fizică și morală de 100%, astfel că susținerea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia printr-un Raport

Valoric de mijloace fixe ar fi încadrat construcțiile respective la durate normale de funcționare de 40 ani este eronată, în acel raport bunurile fiind înscrise doar pentru identificarea și evidența lor în societate.

Societatea susține că, deși bunurile respective nu îndeplineau condiția de a fi considerate active corporale fixe, având în vedere că nu puteau fi utilizate în activitatea economică, nu aveau durate de viață mai mare de un an și nici valoare mai mare decât limita stabilită de Guvern, lichidatorul SC .X. SA a facturat către SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, “terenuri și construcții”, iar nu “deșeuri”, motiv pentru care nu avea posibilitatea de a înregistra altfel în evidențele sale contabile aceste bunuri, decât în conturile 211 “Terenuri” și 212 “Clădiri” și mai departe nu putea transfera către SC .X. SRL altceva decât ceea ce a dobândit de la SC .X. SA, prin lichidator.

Prin urmare, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod greșit că înregistrarea achiziției terenurilor, clădirilor și construcțiilor speciale în conturile de imobilizări în evidența financiar contabilă, este criteriul în baza căruia aceste bunuri constituie active corporale fixe conform art.125<sup>1</sup> pct.3 și baza ajustărilor efectuate conform art.149, făcând abstracție de prevederile art.30 din OMFP nr.1752/2005 potrivit cărora drepturile asupra proprietăților imobiliare și alte drepturi similare, așa cum sunt ele definite de legislația națională, trebuie prezentate la “terenuri și construcții”, chiar dacă nu pot fi folosite în activitatea economică.

Pe de altă parte, societatea precizează că în situația în care “în pofida tuturor probelor” aduse în susținerea contestației, se menține “ca validă opinia organelor de inspecție fiscală”, să se aibe în vedere că bunurile achiziționate de la SC .X. SA, prin lichidator și transferate apoi către SC .X. SRL, s-au înstrăinat la o valoare situată sub prețul de achiziție, iar potrivit circularei nr..X./2007, nu se mai efectuează ajustări de TVA, singurul bun imobil funcțional și exploatat pentru care echipa de inspecție fiscală ar fi putut să procedeze la ajustarea TVA ar fi Barajul .X..

Având în vedere cele precizate mai sus, societatea solicită admiterea contestației, cu consecința desființării în parte a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată.



**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., au efectuat la SC .X. SRL o inspecție fiscală parțială care a avut drept obiectiv verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru TVA, în perioada 01.01.2008-30.09.2013, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014, contestată.**

Conform evidenței tehnico-operative (contracte, facturi) și evidenței financiar-contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna mai 2008, SC .X. SRL, a înregistrat livrări de clădiri, construcții speciale și terenuri, aflate pe “platforma .X.”, către SC .X. SRL care au fost tratate din punct de vedere a TVA ca operațiuni scutite fără drept de deducere, pentru care s-au emis următoarele facturi:

- factura nr..X./2008, reprezentând “clădiri și construcții speciale” în valoare de .X. lei și “teren .X.” în valoare de .X. lei, potrivit contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./2008;

- factura nr..X./2008, reprezentând “teren .X.” în valoare de .X. lei, potrivit contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./2008;

- factura nr..X./2008, reprezentând “teren .X.” în valoare de .X. lei, potrivit contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./2008;

- factura nr..X./2008, reprezentând “teren .X.” în valoare de .X. lei, potrivit contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./2008;

- factura nr..X./2008, reprezentând “clădiri și construcții speciale” în valoare de .X. lei și “teren stație epurare mecanico-chimică” în valoare de .X. lei, potrivit contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./2008;

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna mai 2008, s-a încheiat antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2008, între SC .X. SRL, în calitate de promitentă vânzătoare și SC .X. SRL, în calitate de promitentă cumpărătoare, prin care SC .X. SRL a transmis dreptul de folosință și posesia următoarelor imobile:

- stația de epurare biologică .X., compusă din teren de .X. mp și construcții existente pe teren;

- microbatal de nămol .X., compus din teren de .X. mp și construcții existente pe teren;

- baraj captare apa „.X.” .X., compus din teren de .X. mp și construcții existente pe teren.

Această tranzacție a fost înregistrată în evidența contabilă, în luna mai 2008, în baza facturii nr..X./2008, în valoare totală de .X. lei în contul 472 „Venituri înregistrate în avans”.

În luna mai 2013, s-a stornat înregistrarea de mai sus și s-a înregistrat vânzarea de active aferentă antecontractului nr..X./2008, în contul 7583 „Venituri din vânzarea activelor” emițându-se factura nr..X./2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile imobile menționate mai sus au fost dobândite de SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, cu titlul de drept de adjudecare la licitația publică, în baza Procesului verbal de adjudecare definitivă nr..X./2007, a Actului adițional la procesul verbal de adjudecare definitivă încheiat în data de 03.07.2007 și a Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2007 de la SC .X. SA, prin lichidator judiciar .X.SPRL, pentru care s-a aplicat măsurile de simplificare, conform art.160 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Prin urmare, SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, a înregistrat în evidența contabilă articolul contabil 4426 “TVA deductibilă” = 4427 “TVA colectată”, beneficiind astfel de dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor achiziționate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că deși societatea a invocat prin nota explicativă faptul că din punct de vedere al TVA, vânzările de clădiri, teren și construcții speciale efectuate în lunile mai 2008 și iunie 2013 către SC .X. SRL, tratate ca livrări de bunuri scutite fără drept de deducere, nu sunt operațiuni de vânzare-cumpărare propriu-zise, ci un “transfer de afacere”, respectiv transfer de active, aceasta nu a făcut dovada acestui transfer de active, având în vedere următoarele:

- nu a prezentat documentul întocmit între părțile implicate, respectiv documentul prevăzut de art.155<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care să cuprindă o descriere exactă a operațiunii și valoarea transferului,

- pentru tranzacțiile efectuate în luna iunie 2013, cedentul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală “declarația pe propria răspundere a primitivului de active” (SC .X. SRL), care trebuia transmisă cedentului pentru îndeplinirea condițiilor în ceea ce privește desfășurarea aceluiași domeniu de activitate, care i-a fost transferat și

să nu lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să vândă eventualele stocuri;

- în Registrul bunurilor de capital nu s-au identificat mijloacele fixe achiziționate de la SC .X. SA, valorificate ulterior către SC .X. SRL;

- Registrul bunurilor de capital nu a fost transmis cesionarului, în luna iunie 2013, lună în care s-a emis factura nr..X./2013 în sumă de .X. lei tratată din punct de vedere al TVA ca operațiune scutită fără drept de deducere, în vederea ajustării TVA, având în vedere prevederile pct.6 alin.(7) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, punct dat în aplicarea prevederilor art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003;

- din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 încheiat la SC .X. SRL, urmare unei inspecții fiscale parțiale ce a avut drept obiectiv și verificarea TVA, s-a constatat că această societate a tratat tranzacțiile comerciale efectuate cu SC .X. SRL din data de .X./2008 ca achiziții de mijloace fixe și nu ca un transfer de active, prin care să preia obligațiile cedentului, inclusiv cele privind ajustările deducerii prevăzute la art.148 și art.149 din Codul fiscal;

- în urma verificării contractelor de vânzare-cumpărare, încheiate între SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL și SC .X. SRL, care au avut ca obiect transferul dreptului de proprietate a imobilelor de pe platforma .X., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată deține calitatea de vânzător, iar SC .X. SRL, calitatea de cumpărător, de unde rezultă faptul că tranzacția efectuată este o livrare de bunuri care a urmărit transferul dreptului de proprietate asupra "platformei .X.";

- prin contractul de vânzare-cumpărare nr..X./2007, încheiat între SC .X. SA, în calitate de vânzător și SC .X. SRL, în calitate de cumpărător, s-a stipulat la art.2 că obiectul contractului, îl constituie vânzarea, respectiv cumpărarea de active, iar la pct.3 "Drepturi și obligații" s-a precizat că vânzătorul s-a obligat să elibereze cumpărătorului, de îndată după achitarea integrală a prețului, activele adjudecate, prevăzute la pct.2 din contract, procesul verbal de adjudecare, semnat de către lichidatorul judiciar, constituind titlu de proprietate ce poate fi înscris în cartea funciară;

- societatea verificată a înregistrat în evidența financiar contabilă, achiziția terenurilor, clădirilor și construcțiilor speciale de la SC .X. SA în conturi de imobilizări, care în mare parte s-au valorificat ca operațiuni scutite fără drept de deducere, către SC .X. SRL, precum și ca operațiuni supuse măsurilor de simplificare din valorificarea deșeurilor către SC .X. SA și SC .X. SA;

- pentru clădirile și construcțiile speciale, SC .X. SRL a prezentat organelor de control situații anexe care cuprind mai multe bunuri corporale, ce formează un singur corp, lot, înregistrat și identificat în registrul imobilizărilor cu un singur număr de inventar, în contul 212 "Clădiri", conform prevederilor art.3 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

Astfel, în urma verificării tuturor documentelor justificative aferente acestei operațiuni, a explicațiilor date prin nota explicativă de către administratorul societății și ținând cont de înregistrările în evidența tehnico-operativă și contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, SC .X. SRL a efectuat o livrare de bunuri mobile și imobile către o persoană impozabilă administrată de fostul asociat (.X.), livrare efectuată cu plată conform art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în regim de scutire de TVA.

Având în vedere faptul că SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, a beneficiat de dreptul de deducere TVA aferentă tranzacțiilor comerciale din luna iunie 2007 de la SC .X. SA, prin lichidator judiciar .X.SPRL, pentru care s-au aplicat măsurile de simplificare conform art.160 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valorificate în lunile mai 2008 și iunie 2013 către SC .X. SRL, ca operațiuni scutite fără drept de deducere, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA, ținând cont de prevederile art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.54 alin.(4) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum și în baza precizărilor cuprinse în Circulara nr.52657/2007 emisă de Ministerul Economiei și Finanțelor, cu privire la ajustarea TVA conform art.149 din Codul fiscal.

Întrucât, organele de inspecție fiscală au constatat că terenurile, clădirile și construcțiile speciale achiziționate de la SC .X. SA, vândute către SC .X. SRL reprezintă active corporale fixe, conform art.125<sup>1</sup> pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au efectuat ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital, în baza art.149 lit.(a) din Codul fiscal, activele având o durată normală de utilizare mai mare de un an, în anul 2008, și o durată normală de funcționare egală sau mai mare de 5 ani, în anul 2013, iar pentru activele fixe la care s-a aplicat ajustarea

de TVA a fost stabilită o durată de folosință de 6 ani, respectiv 40 de ani, potrivit Raportului valoric mijloace fixe, prezentat de societate în timpul controlului.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art.125<sup>1</sup> pct.3, art.149 alin.(1) lit.a), alin.(2) lit.b), alin.(3) lit.c), alin.(4) lit.a) pct.2, alin.(5) lit.a) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în urma ajustării taxei dedusă aferentă bunurilor de capital achiziționate de la SC .X. SA, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația ajustării TVA aferentă bunurilor constând în terenuri, clădiri și construcții speciale, pentru care a beneficiat de drept de deducere la achiziție, în luna iunie 2007, și pe care ulterior, în lunile mai 2008 și iunie 2013, le-a vândut în regim de scutire fără drept de deducere.**

**În fapt**, în lunile mai 2008 și iunie 2013, SC .X. SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă livrări de clădiri, construcții speciale și terenuri, aflate pe "platforma .X.", către SC .X. SRL, operațiuni tratate de societate, din punct de vedere al TVA ca fiind scutite fără drept de deducere.

Bunurile tranzacționate mai sus, au fost dobândite de SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, cu titlul de drept de adjudecare la licitația publică, în baza Procesului verbal de adjudecare definitivă nr..X./2007, a Actului adițional la procesul verbal de adjudecare definitivă încheiat în data de .X./2007 și a Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2007 de la SC .X. SA, prin lichidator judiciar .X.SPRL, pentru care societatea a aplicat măsurile de simplificare, conform art.160 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pentru care a înregistrat în evidența contabilă articolul

contabil, 4426 "TVA deductibilă" = 4427 "TVA colectată", beneficiind astfel de dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor achiziționate.

În urma verificării tuturor documentelor justificative aferente acestei operațiuni, a explicațiilor date prin nota explicativă de către administratorul societății și ținând cont de înregistrările în evidența tehnico-operativă și contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația ajustării TVA în conformitate cu prevederile art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.54 alin.(4) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art.125<sup>1</sup> pct.3, art.149 alin.(1) lit.a), alin.(2) lit.b), alin.(3) lit.c), alin.(4) lit.a) pct.2, alin.(5) lit.a) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital achiziționate de la SC .X. SA, stabilind suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

**În drept**, potrivit art.149 alin.(1) lit.a), alin.(2) lit.b), alin.(3) lit.c), alin.(4) lit.a) pct.2, alin.(5) lit.a) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008, prevede:

**„(1) În sensul prezentului articol:**

**a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct.3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;[...]**

**“(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):**

**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 astfel transformat sau modernizat.”**

**“(3) Perioada de ajustare începe:**

**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), care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit 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: [...]**

**2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei; [...]”**

**“(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 o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin.(4) lit.a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;”**

**“(6) 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.”**

Aceleași prevederi legale prevăzute în Codul fiscal, au fost menținute și începând cu data de 01.01.2013.

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.54 alin.(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2008, care precizează:

**“(4) Începând cu anul 2008, conform art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri” [...],**

iar începând cu data de 01.01.2013, pct.54 alin.(7), prevede:

**(7) Începând cu anul 2008, conform art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri” [...]**

Prin urmare, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține obligația ajustării TVA dedusă pentru bunul de capital, în situația în care acesta este folosit de persoana impozabilă pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei.

De asemenea, se reține că începând cu anul 2008, conform art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.

Din analiza raportului de inspecție fiscală și a celorlalte documente anexate la dosarul cauzei se reține că SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, a achiziționat de la SC .X. SA, active, pe care le-a înregistrat în conturi de imobilizări, respectiv contul 211 “Terenuri” și în contul 212 “Construcții”, pentru care a aplicat măsurile de simplificare prevăzute la art.160 din Codul fiscal, beneficiind astfel de dreptul de deducere a TVA, pentru ca ulterior, în lunile mai 2008 și iunie 2013, să



valorifice bunurile respective constând în terenuri, clădiri și construcții speciale, tot ca bunuri imobile către SC .X. SRL, tratându-le din punct de vedere al TVA ca operațiuni scutite fără drept de deducere.

Astfel, se reține că societatea a justificat operațiunile efectuate cu următoarele documente:

a) în ceea ce privește achiziția bunurilor constând în terenuri, clădiri și construcții speciale de la SC .X. SA, prin lichidator judiciar .X. SPRL:

- procesul verbal de adjudecare definitivă nr..X./2007 încheiat de către .X. SPRL;

- actul adițional încheiat în data de 03.07.2007 la procesul verbal de adjudecare definitivă nr..X./2007 încheiat de către .X. SPRL;

- contractul de vânzare-cumpărare nr..X./2007, încheiat între SC .X. SA, în calitate de vânzător, și SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, în calitate de cumpărător, al cărui obiect, potrivit art.2.1, îl reprezintă vânzarea, respectiv cumpărarea de „active”, compuse din:

• „sediul central”, cuprinzând:

→ „teren și construcții” înscrise în Cartea funciară nr. .X. a municipiului .X.;

→ „teren”, „drumuri” și „canal și drumuri” înscrise în Cartea funciară nr. .X. a municipiului .X.;

• „stație de epurare mecanică, stație de epurare biologică, microbatal de nămol și baraj captare apă „.X.”, pentru care a fost *„depusă documentația de intabulare pentru a se obține extrasul de carte funciară cuprinzând dreptul de proprietate al SC .X. SA, asupra activelor aratate.”*

• „mijloace fixe și obiecte de inventar”, conform anexei ce face parte integrantă din caietul de sarcini, iar potrivit pct.2.2, din contractul de vânzare-cumpărare nr..X./2007, menționat mai sus, procesul verbal de adjudecare, semnat de către lichidatorul judiciar, constituie „titlu de proprietate” și *„servește la înscrierea în cartea funciară a dreptului de proprietate asupra imobilului adjudecat”*,

- factura seria .X. nr..X./2007 emisă de SC .X. SA—în faliment, Lichidator .X. SPRL .X., către SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, în valoare totală de .X. lei, ce poartă mențiunea *“în regim de taxare inversă”*, reprezentând *“teren în Municipiul .X. conf. Anexa 1”* în suprafață de .X. mp în valoare de .X. lei, *“Clădiri și construcții speciale conf.Anexa 2”* în valoare de .X. lei și *“Microbatal”* în valoare de .X. lei;

b) în ceea ce privește livrări de bunuri constând în terenuri, clădiri și construcții speciale, către SC .X. SRL, înregistrate în evidența

contabilă în luna mai 2008, de SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, și tratate din punct de vedere al TVA ca fiind operațiuni scutite fără drept de deducere:

- factura seria .X. nr..X./2008 emisă de SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, către SC .X. SRL .X., în valoare totală de .X. lei, ce poartă mențiunile “vânzare teren și clădiri sediu .X. cf. ctr..X./2008” și “scutit fără drept de deducere” “conform art.141 alin.(2) lit.f)” reprezentând “teren .X.” în valoare de .X. lei, “Clădiri și construcții speciale” în valoare de .X. lei;

- contractul de vânzare-cumpărare nr..X./2008, încheiat între SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, în calitate de vânzătoare și SC .X. SRL, în calitate de cumpărătoare, al cărui obiect îl reprezintă vânzarea-cumpărarea întregului „*drept de proprietate asupra imobilului situat în localitatea .X., identificat la .X., cu nr.Top .X. , compus din teren de .X. mp și construcții-74 hale și ateliere, 2 pavilioane administrative, 4 laboratoare, 2 pavilioane poartă, 8 foișoare, 15 magazii, 15 bazine, 12 posturi trafo, 1 grup social, 4 stații conexiuni 6 KV, 57 rezervoare și baterii pentru rezervoare, 9 depozite, 1 garaj și remiza pompieri, o stație CFR, 3 centrale termice, 1 coș fum, 2 stații reglare gaze, 6 stații pompe, 1 castel de apă, 2 tunuri de răcire, 1 remita locomotive, 10 pompe descărcare, 1 stație pilot, 1 sera, 47 estacade, platforme betonate, drumuri și alei*”, imobil ce a fost dobândit de vânzătoare “*cu titlu de drept de adjudecare la licitație publică, în baza procesului-verbal de adjudecare definitivă nr..X./2007*”, iar prețul vânzării, stabilit de comun acord este de .X. lei.

c) în ceea ce privește livrări de bunuri constând în terenuri, clădiri și construcții speciale, către SC .X. SRL, înregistrate în evidența contabilă în luna iunie 2013, de SC .X. SRL, și tratate din punct de vedere al TVA ca fiind operațiuni scutite fără drept de deducere:

- factura seria .X. nr..X./2013 emisă de SC .X. SRL, către SC .X. SRL .X., în valoare totală de .X. lei, ce poartă mențiunea “*operațiune scutită de TVA, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*” reprezentând “*teren baraj captare .X.*” în valoare de .X. lei, “*Clădiri, construcții speciale și bunuri mobile încorporate aferente barajului de captare apă .X.*” în valoare de .X. lei, “*teren microbatal de nămol*” în valoare de .X. lei, “*construcții microbatal de nămol*” în valoare de .X. lei, “*teren stație de epurare biologică*” în valoare de .X. lei, “*construcții stație de epurare biologică*” în valoare de .X. lei;

- antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2008, încheiat între SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, în calitate de promitentă

vânzătoare și SC .X. SRL, în calitate de promitentă cumpărătoare, al cărui obiect îl reprezintă transmiterea la data semnării, de către promitentă vânzătoare către promitentă cumpărătoare a dreptului de folosință și a dreptului de posesie asupra următoarelor **imobile**:

- stație de epurare biologică .X., compusă din teren în suprafață de .X. mp și construcții existente pe teren;

- microbatal nămol .X., compus din teren în suprafață de .X. mp și construcții existente pe teren;

- baraj captare apă „.X.” .X., compus din teren în suprafață de .X. mp și construcții existente pe teren,

imobile ce au fost achiziționate de către promitentă vânzătoare prin contractul de adjudecare la licitația publică de la SC .X. SA .X., prin societatea .X. SPRL (în calitate de lichidator) potrivit procesului verbal de adjudecare definitivă nr..X./2007, „*urmând ca transmiterea în drept să aibă loc în cel mult 12 luni de la data semnării prezentului antecontract, termen necesar SC .X. SRL, în vederea intabulării în Cartea Funciară a proprietăților*” ce au fost enumerate mai sus, iar prețul vânzării, stabilit de comun acord este de .X. lei;

- contractul de vânzare-cumpărare nr..X. /2013, încheiat între SC .X. SRL, în calitate de vânzătoare și SC .X. SRL, în calitate de cumpărătoare, al cărui obiect îl reprezintă vânzarea-cumpărarea imobilelor precizate în antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2008, menționat mai sus, la prețul de .X. lei, stabilit de comun acord; Totodată, prin acest contract de vânzare-cumpărare se precizează că *“operațiunea este scutită de TVA, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”*

Prin urmare, având în vedere documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că tranzacțiile efectuate de SC .X. SRL în lunile mai 2008 și iunie 2013 sunt livrări de bunuri care au urmărit transferul dreptului de proprietate asupra “platformei .X.”, astfel că SC .X. SRL avea obligația ajustării TVA în conformitate cu prevederile legale pentru acele bunuri imobile vândute ca operațiuni scutite fără drept de deducere și pentru care la achiziție a beneficiat de dreptul de deducere.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au interpretat în mod greșit *“că înregistrarea achiziției terenurilor, clădirilor și construcțiilor speciale în conturile de imobilizări în evidența contabilă – contul 211 și 212, este criteriul în baza căruia aceste bunuri constituie active corporale fixe”*, acesta nu poate fi reținut

în soluționarea favorabilă a contestației întrucât bunurile au o durată de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului, conform Raportului valoric mijloace fixe prezentat de societate.

Astfel, se reține că potrivit Raportului valoric mijloace fixe, s-a stabilit o durată de folosință de 6 ani, respectiv 40 ani, pentru activele corporale fixe la care organele de inspecție fiscală au aplicat ajustarea de TVA, iar societatea a încadrat duratele normale de funcționare respective în conformitate cu prevederile cap.II din HG nr.2139/2004 privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

De asemenea, se reține că pe facturile de vânzare către SC .X. SRL, la bunurile livrate s-au înscris: clădiri, terenuri și construcții speciale, iar facturile respective au avut la bază și contractele de vânzare-cumpărare în care s-a stipulat că „subscrisa vânzătoare”, vinde cumpărătoarei „întregul drept de proprietate asupra imobilului”.

Totodată, pentru clădirile și construcțiile speciale au fost prezentate organelor de inspecție fiscală situații anexe care cuprind mai multe bunuri corporale, ce formează un singur corp, lot, înregistrat și identificat în registrul imobilizărilor cu un singur număr de inventar.

Astfel, se reține că singura dovadă obiectivă furnizată de contestatară organelor de inspecție fiscală vis-a-vis de tratamentul ce trebuie aplicat achizițiilor/vânzărilor efectuate sunt înregistrările contabile pe care ea însăși le-a efectuat, respectiv a tratat bunurile constând în clădiri, terenuri și construcții speciale drept imobilizări, ce au fost înscrise și în cartea funciară.

Prin urmare, se reține că:

- contabilitatea este influențată de fiscalitate;
- contabilitatea este dependentă de fiscalitate;
- contabilitatea influențează fiscalitatea.

Influențele contabilității asupra dreptului fiscal se explică prin faptul că, pentru măsurarea materiei impozabile, fiscalul a preluat reguli de evaluare, de delimitare în timp, de amortizare, etc. consacrate deja în contabilitate.

Între dreptul fiscal și dreptul contabil există o diferență ce se poate explica prin diferența de finalitate dintre cele două discipline: în timp ce contabilitatea are ca obiectiv stabilirea bazelor de calcul pentru impozite, fiscalitatea are ca sarcină stabilirea regulilor care să se adapteze cât mai bine funcțiilor contabile.

Prin urmare, interferențele fiscale în contabilitate sunt extrem de clare, astfel încât pot oferi motivele unei relații directe și necesare între contabilitatea și fiscalitatea întreprinderii, astfel că între contabilitate și fiscalitate există o relație complexă, contabilitatea reprezentând o sursă privilegiată de informații pentru organele fiscale, majoritatea obligațiilor fiscale fiind stabilite pe baza datelor din contabilitate.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală au justificat motivul pentru care au procedat la ajustare, invocând art.3 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, temei ce nu îi este aplicabil întrucât bunurile respective nu au fost supuse amortizării, se reține că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că acest temei legal nu reglementează ajustarea taxei, ci explicitează ce se cuprinde în categoria activelor corporale și care sunt condițiile pe care trebuie să le îndeplinească un obiect sau un complex de obiecte pentru a fi considerate mijloace fixe.

Nici faptul că bunurile respective n-au fost supuse amortizării și prin urmare nu se naște obligația ajustării de TVA, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât textul de lege privind ajustarea TVA, citat în cuprinsul prezentei decizii, nu face distincție între bunurile de capital amortizate sau neamortizate, fiind aplicabil principiul "ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus", potrivit căruia acolo unde legea nu dispune nici interpretul nu trebuie să o facă.

Mai mult, se reține că organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea și pentru terenurile ce au făcut obiectul tranzacțiilor efectuate în mai 2008 și iunie 2013, în condițiile în care terenurile nu se amortizează, întrucât acestea nu se uzează fizic și moral.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia, din punct de vedere al TVA, vânzările de clădiri, teren și construcții speciale efectuate în lunile mai 2008 și iunie 2013 către SC .X. SRL, tratate ca livrări de bunuri scutite fără drept de deducere, nu sunt operațiuni de vânzare-cumpărare propriu-zise, ci un "transfer de afacere", respectiv transfer de active, conform art.128 alin.(7) din Codul fiscal, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit acestor prevederi legale :

- nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă, transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea, ori ca aport în natură la capitalul unei societăți.

- din analiza jurisprudenței Curții Europene de Justiție (Dosarul C-497/01 Zita Modes Sarl v. Administration de l'enregistrement et des domaines, 27 noiembrie 2003) reiese că prevederile legale privind transferul de active sunt aplicabile numai în situația în care primitorul activelor are intenția de a desfășura activitatea sau partea de activitate care i-a fost transferată și nu doar de a lichida imediat activitatea respectivă și de a vinde eventualele stocuri.

- potrivit paragrafului nr.40 din Decizia C-497/01 Zita Modes conceptul de cesionare a totalității activelor sau a unei părți a acestora trebuie interpretat ca o cesiune a unei companii sau a unei părți independente a unei activități comerciale, și care cuprinde elemente corporale și, după caz, necorporale care constituie împreună o întreprindere sau o parte a unei întreprinderi capabilă să desfășoare o activitate economică independentă.

Prin urmare, resursele transferate trebuie să constituie o structură independentă din punct de vedere tehnic, capabilă să efectueze activități economice separate, iar primitorul lor trebuie să continue activitatea sau partea din activitatea economică ce i-a fost transferată, fără să existe intenția lichidării afacerii.

Astfel, pentru a vorbi de un transfer de active în afara sferei de aplicare a TVA, se au în vedere mijloacele fixe, echipamentele, stocurile, clienții, furnizorii, resursele umane, cu alte cuvinte factorii de producție ce au relevanță în afacere în raport de natura activității transferate, astfel că se are în vedere *"totalitatea activului și pasivului unei diviziuni dintr-o societate care, din punct de vedere organizatoric, constituie activitate independentă, adică o entitate capabilă să funcționeze prin propriile mijloace"*.

Pentru a califica o tranzacție drept transfer de active neimpozabilă din punct de vedere al TVA, atât persoanele impozabile implicate, vânzătorul și cumpărătorul, cât și organele fiscale trebuie să aibă în vedere ansamblul elementelor tranzacționate și modalitatea concretă în care se realizează operațiunea, astfel încât între părți să nu se realizeze o simplă vânzare de bunuri, ci o **veritabilă "transferare a afacerii" de la vânzător la cumpărător**, caracterizată prin posibilitatea tehnică și funcțională a cumpărătorului de a continua în mod independent activitatea economică căreia i-au fost atribuite inițial

elementele tranzacționate, dar și prin intenția acestuia de a continua aceeași activitate, fără lichidarea imediată a afacerii cumpărate și vânzarea stocurilor. O asemenea interpretare asigură aplicarea corectă a prevederilor art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, în baza principiului de drept *actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat*.

Având în vedere cele precizate mai sus raportat la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține că, pentru a vorbi de un transfer de active în afara sferei de aplicare a TVA, SC .X. SRL, în calitate de cumpărător, trebuia să primească pe lângă bunurile constând în terenuri, clădiri și construcții speciale și echipamente, stocuri de materii prime, clienții, furnizorii și resursele umane, cu alte cuvinte factorii de producție ce au relevanță în afacere în raport de natura activității transferate.

Or, față de cele de mai sus, se reține că prin contestația formulată, contestatara susține că a încheiat cu SC .X. SRL diverse protocoale, pe care le anexează în copie la dosarul cauzei, prin care s-a stabilit că SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, predă toate obligațiile de mediu incluse în Avizul de mediu nr..X./ 2007, aviz ce face parte integrantă din contractul de vânzare-cumpărare nr..X./2007 și care include în anexă și programul de conformare cu măsurile concrete ce trebuie luate de cumpărător și termenele limită de realizare, către SC .X. SRL, inclusiv zestrea de poluare trecută, materiile prime, produsele finite și intermediare existente în instalații și magazine, iar începând cu data de 01.12.2008, contractul de energie electrică și de pază, precum și cei trei angajați, specialiști în industria chimică și mediu.

Din analiza protocoalelor invocate mai sus, rezultă că acestea nu conțin nici un număr de înregistrare dat de registratura SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL sau dat de registratura SC .X. SRL.

Totodată, se reține că simpla prezentare a protocoalelor menționate mai sus, nu este suficientă, contestatara trebuia să justifice că angajamentele luate prin respectivele protocoale, respectiv transferul stocurilor de materii prime, a produselor finite și intermediare și a celor trei salariați a fost efectiv realizat.

Faptul că nu a fost efectuat un transfer de echipamente, respectiv de factori de producție ce au relevanță în afacere în raport de natura activității transferate, rezultă și din contestația formulată, unde societatea menționează că **SC .X. SRL, actuala SC .X. SRL, s-a angajat să continue exploatarea Bazinului de captare apa “.X.”, oferind SC .X. SRL suportul necesar parcurgerii în condiții optime a acestei perioade de tranziție, mai ales că la acea dată, SC .X. SRL**

**nu avea personal angajat** și nu era în măsură să asigure acest flux ea însăși.

Prin urmare, întrucât SC .X. SRL nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, respectiv nu a ajustat TVA aferentă bunurilor constând în terenuri, clădiri și construcții, vândute ca operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere, în condițiile în care la achiziție a beneficiat de dreptul de deducere, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia TVA în sumă de .X. lei și accesoriile aferente TVA în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” atâta timp cât SC .X. SRL nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În concluzie, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.214 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

**DECIDE**



**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**