



MINISTERUL FINANTELOR  
PUBLICE  
**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54  
Fax : + 021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 106 / 2016**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**.X. SA din localitatea .X., județul .X.,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. A – SLP 2431/18.11.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr. .X./16.11.2015, cu privire la contestația formulată de **.X. SA**, având sediul social în localitatea .X., str. .X., județul .X., cod unic de înregistrare .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X., împotriva Deciziei de impunere nr. F – MC .X./24.08.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – MC .X./24.08.2015, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

La data depunerii contestației, .X. SA figurează la poziția .X. din Lista marilor contribuabili care sunt administrați de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, din Anexa nr.1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3661/2014.

Societatea contestă parțial Decizia de impunere nr.F – MC .X./24.08.2015, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

Contestația a fost formulată 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, în vigoare la data depunerii contestației, fiind expediată în data de 01.10.2015, așa cum reiese

din Nota de transport nr. .X., anexată în copie la dosarul cauzei față de data de 31.08.2015, data primirii de către societatea contestatară a Deciziei de impunere nr. F – MC .X./24.08.2015, întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, așa cum rezulta din adresa nr. .X./31.08.2015, anexată în copie la dosarul cauzei.

Ca urmare, constatând 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, în conformitate cu prevederile art.352 alin.1 și alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. SA din localitatea .X., județul .X..

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F – MC .X./24.08.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – MC .X./24.08.2015, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, .X. SA susține următoarele :***

#### I. Situația de fapt

.X. SA activează în domeniul producției și prelucrării lemnului. Urmare situației economice nefavorabile, societatea a luat hotărârea ca fabrica de placaj să își înceteze temporar activitatea, urmând ca utilajele folosite în procesul de producție să fie trecute în conservare, iar personalul angajat să fie disponibilizat, în conformitate cu prevederile legale. Întrucât activitatea fabricii de placaj nu a fost reluată, utilajele trecute în conservare au fost ulterior fie vândute, fie puse în funcțiune în cadrul fabricii de pal înființată în anul 2012.

Societatea precizează că, urmare inspecției fiscale desfășurate, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu a efectuat ajustări ale taxei pe valoarea adăugată pentru perioada cuprinsă între momentul trecerii în conservare și momentul ieșirii din această stare prin vânzare sau prin punere în folosință.

#### II. Motive de nelegalitate de ordin procedural

1. Nelegalitatea inspecției fiscale prin raportare la durata efectuării sale: societatea apreciază că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.104 alin.2 din Codul de procedură fiscală în sensul că durata inspecției fiscale a fost mai mare de 6 luni. De asemenea, au fost încălcate și prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală

nr.467/2013, întrucât inspecția fiscală nu a fost reluată în termen de maximum 6 luni de la suspendare.

Astfel, inspecția fiscală a început, conform mențiunilor din Registrul unic de control, în data de 18.09.2013, fiind suspendată începând cu data de 15.01.2014, pentru a obține, așa cum au pretins organele de inspecție fiscală, informații suplimentare de la autoritățile fiscale din alte state membre ale Uniunii Europene.

Contestatară consideră că, întrucât termenul de 6 luni a expirat la data de 15.07.2014, organele de inspecție fiscală au amânat în mod nelegal reluarea inspecției fiscale cu mai bine de 11 luni, astfel că suspendarea inspecției fiscale nu poate fi considerată legală, cu toate consecințele care derivă din această împrejurare. Mai mult, deoarece la data suspendării, inspecția fiscală era în desfășurare de 4 luni, aceasta trebuia finalizată în termen de 2 luni de la data încetării suspendării, respectiv în termen de 2 luni de la data de 15.07.2014. Prin urmare, conform prevederilor legale, inspecția fiscală trebuia finalizată cel mai târziu până la data de 18.09.2014.

În consecință, organele de inspecție fiscală au depășit în mod nelegal perioada de desfășurare a inspecției fiscale cu mai mult de 1 an, aceasta fiind finalizată la data de 21.08.2015, data la care a avut loc discuția finală cu contribuabilul.

2. Nelegalitatea stabilirii de obligații fiscale accesorii pentru intervalul 18.09.2014 – 14.08.2015: societatea apreciază că nu datorează obligații fiscale accesorii pentru perioada ce depășește durata legală de desfășurare a inspecției fiscale.

În primul rând, organele de inspecție fiscală au amânat, din culpa proprie, stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sarcina societății, astfel că plata acestora de către societate a fost imposibilă.

În al doilea rând, în intervalul menționat societatea nu putea efectua plata obligațiilor fiscale suplimentare, întrucât normele legale stabilesc că este sarcina organelor de inspecție fiscală de a determina tratamentul fiscal aplicabil operațiunilor efectuate de contribuabili și, pe cale de consecință, eventuale obligații fiscale suplimentare.

În consecință, societatea consideră că, în absența unei culpe ce îi poate fi imputată, stabilirea de obligații fiscale accesorii suplimentare în sarcina sa este nelegală.

### III. Motive de nelegalitate de ordin substanțial

Societatea afirmă că își întemeiază contestația atât pe legislația fiscală internă, cât și pe deciziile emise de Curtea de Justiție a Uniunii Europene pe care România s-a obligat să le respecte. Acest fapt a fost prevăzut și în noul Cod fiscal, care obligă autoritățile fiscale să țină cont și de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Mai mult, autoritățile fiscale trebuie să aibă în vedere și prevederile art.4 din Tratatul privind Uniunea Europeană, care la alin.3 stipulează faptul

că „în temeiul principiului cooperării loiale” statele membre trebuie să adopte orice măsură generală sau specială pentru asigurarea îndeplinirii obligațiilor ce decurg din tratate sau care rezultă din actele instituțiilor Uniunii.

1. Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe perioada când activele au fost puse în conservare: urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada menținerii utilajelor în stare de funcționare, acestea nu au participat la realizarea operațiunilor impozabile, ci au fost utilizate în alte scopuri decât cele economice, respectiv în scopul depozitarii și stocării până la momentul casării, vânzării sau repunerii în funcțiune. Astfel, societatea consideră că se face confuzie între prevederile aferente impozitului pe profit și cele ce vizează taxa pe valoarea adăugată, prin folosirea sintagmei „obținerea de venituri impozabile” care nu este specifică legislației TVA.

De asemenea, .X. SA consideră că nu se află în niciuna din situațiile prevăzute de Normele de aplicare ale art.149 din Codul fiscal, astfel că nu se impune ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial, mai ales că nici „trecerea bunurilor de capital în conservare nu este una din ipotezele expres prevăzute de lege, care să ducă la obligația ajustării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.”

Societatea apreciază că, în conformitate cu definiția noțiunii de „activitate economică”, cu clarificările aduse prin Normele de aplicare ale Codului fiscal și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, trecerea în conservare a bunurilor de capital reprezintă o activitate preparatorie, fiind parte a activității economice. În consecință, nu se susține afirmația organelor de inspecție fiscală conform căreia bunurile în conservare sunt folosite în „alte scopuri decât activitățile economice” astfel că nu se impune ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă. Mai mult, societatea a desfășurat exclusiv activități economice, astfel că trecerea în conservare a bunurilor reprezintă o parte a activității sale economice, drept pentru care taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor bunuri nu face obiectul ajustării dreptului de deducere.

În susținerea contestației, societatea menționează că în conformitate cu prevederile art.149 alin.4 lit.d din Codul fiscal, pentru bunurile de capital care au făcut obiectul unei vânzări sau au fost pierdute, furate ori distruse nu se efectuează ajustarea taxei deductibile. Mai mult, Normele de aplicare al codului fiscal vizează ajustarea taxei doar pentru bunurile de capital care își încetează existența.

În consecință, nu se impune ajustarea taxei pe valoarea adăugată în ipoteza în care bunurile sunt trecute în conservare, iar proprietarul întreprinde demersuri pentru valorificarea acestora prin vânzare, închiriere, repunere în funcțiune.

Societatea consideră că în același sens cu argumentele prezentate sunt și deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene în cazurile C – 110/94 Inzo, C – 37/95 Ghent Coal Terminal NV, C – 32/03 I/S Fini H, C – 234/11

TETS Haskovo AD și C – 257/11 Gran Via Moinești, astfel că, a fortiori, nu se impune ajustarea taxei pe valoarea adăugată în ipoteza în care (spre deosebire de cauzele invocate), bunurile de capital nu își încetează existența, ci sunt temporar trecute în conservare, perioada care este premergătoare derulării de operațiuni taxabile, „oricare ar fi fost acestea *in concreto*”.

De altfel, în conformitate cu Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, casarea bunurilor de capital nu mai atrage obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial (art.305 alin.1 lit.d pct.4).

În consecință, având în vedere argumentele prezentate, societatea apreciază că lipsa obligației de a ajusta taxa pe valoarea adăugată în cazul bunurilor de capital casate conduce, *a fortiori*, la concluzia că nu se justifică ajustarea taxei nici în cazul bunurilor de capital trecute în conservare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă activelor trecute în conservare, societatea consideră că pentru acestea nu se impune ajustarea taxei deduse inițial întrucât bunurile au continuat să fie alocate activității economice a societății, chiar dacă temporar au fost neutilizate în mod efectiv. Mai mult, trecerea în conservare a fost determinată de motive obiective ce au ținut de condițiile economice nefavorabile și care s-au aflat în afara controlului persoanei impozabile, astfel că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se păstrează chiar și în situația în care respectivele bunuri nu ar mai fi fost folosite (C – 37/95 Ghent Coal Terminal NV).

Societatea nu este de acord cu organele de inspecție fiscală în ceea ce privește afirmația acestora conform căreia bunurile trecute în conservare au fost folosite în alte scopuri decât pentru activități economice, respectiv în scopul depozitării și stocării, din următoarele considerente:

- stocarea și depozitarea bunurilor reprezintă o parte intrinsecă a activității economice, asigurând păstrarea respectivelor bunuri în stare de funcționare;

- trecerea în conservare a bunurilor nu echivalează cu utilizarea acestora pentru o altă activitate din care societatea să fi obținut beneficii, aceste bunuri fiind păstrate într-o stare bună de funcționare pentru a fi folosite ulterior în activitatea de producție a societății sau pentru a fi vândute;

- trecerea în conservare a bunurilor se încadrează în categoria activităților economice în sensul art.127 alin.2 din Codul fiscal.

Societatea reiterează faptul că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în baza intenției de a folosi bunurile achiziționate pentru desfășurarea unei activități economice care include operațiuni care dau drept de deducere. În același sens s-a pronunțat și Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cazul C -153/11 Klub OOD care consemnează că o persoană impozabilă care achiziționează bunuri în vederea desfășurării unei activități economice dobândește bunurile respective în calitate de persoană impozabilă, chiar dacă bunurile nu sunt utilizate imediat pentru aceste activități economice.

Referitor la trecerea în conservare, societatea consideră că aceasta reprezintă un act preparatoriu pentru desfășurarea activității economice. De altfel, trecerea în conservare a avut ca scop păstrarea bunurilor într-o stare bună de funcționare pentru a permite reluarea folosirii lor ulterior, cu costuri minime.

Mai mult, pct.66 alin.2 din Normele de aplicare ale Codului fiscal este în același sens cu decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C – 110/94 Inzo, care la paragraful 15 precizează că o activitate economică se consideră a fi începută în momentul în care o persoană intenționează să desfășoare o astfel de activitate. În consecință, societatea apreciază că trecerea în conservare reprezintă un act preparatoriu care dovedește intenția sa de a continua să folosească bunurile de capital pentru desfășurarea activității economice.

În ceea ce privește vânzarea sau repunerea în funcțiune a activelor, acestea constituie o reconfirmare a intenției societății de a folosi aceste active în operațiuni care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, dacă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se păstrează în cazurile în care activele nu au mai fost folosite în activități economice, cauzele C – 110/94 Inzo și C – 37/95 Ghent Coal Terminal NV, cu atât mai mult acesta nu poate fi îngrădit în situațiile în care bunurile de capital au fost trecute în conservare, perioadă urmată de vânzarea lor sau de folosirea acestora în procesul de producție.

Referitor la ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea consideră că aceasta determină încălcarea principiului neutralității acestei taxe, ce presupune ca impozitarea să fie aplicată de o manieră neutră care să nu genereze un cost pentru persoana impozabilă (cazul C – 268/83 Rompelman), iar persoana impozabilă beneficiază de dreptul de deducere, drept care nu poate fi limitat (cazurile C – 110/98 la C – 147/98 Gabalfrisa și alții).

Întrucât taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect, suportat de consumatorul final, limitarea dreptului de deducere a taxei aferentă bunurilor trecute în conservare contravine principiului neutralității TVA.

În consecință, având în vedere cele prezentate, societatea apreciază că este îndreptățită să solicite anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F – MC .X./24.08.2015 pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată ajustată pentru bunurile aflate în perioada de conservare, precum și pentru accesoriile aferente ca urmare a faptului că aceste obligații au fost stabilite nelegal de către organele de inspecție fiscală.

## 2. Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la momentul casării ca urmare a scoaterii din conservare

Societatea precizează că decizia de casare a bunurilor de capital a fost determinată de motive economice, astfel că toate bunurile care fac

obiectul pct.2 din contestație au fost dezmembrate și valorificate ca deșeuri, iar în cazul imobilelor, acestea au fost demolate pentru a fi construite alte bunuri de capital care au fost înglobate în fabrica de pal inaugurată în anul 2012.

Astfel, societatea consideră că, prin aplicarea ajustării, organele de inspecție fiscală au încălcat atât prevederile exprese ale noului Cod fiscal, cât și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene din cauzele C – 234/11 TETS Haskovo AD și C – 257/11 Gran Via Moinești. Mai mult, încetarea existenței bunurilor de capital ca urmare a casării, în situația în care aceasta este determinată de motive economice obiective este considerată ca făcând parte din activitatea economică a societății, mai ales că a dat naștere la operațiuni taxabile care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Din punct de vedere a legislației interne și a celei europene, societatea susține că taxa pe valoarea adăugată nu trebuie ajustată în cazul bunurilor de capital casate, în acest sens fiind și prevederile art.149 alin.4 lit.d din Codul fiscal, precum și cele ale art.184 și art.187 al Directivei 2006/112/CE. Mai mult, la pct.45 alin.6 din noul Cod fiscal, este stipulat faptul că persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată exercitat în baza art.145 din Codul fiscal indiferent dacă bunurile casate/achiziționate sunt sau nu valorificate, în cazul în care, din circumstanțe independente de voința persoanei impozabile, aceste bunuri sau servicii nu pot fi utilizate pentru activitatea economică (cauza C – 37/95 Ghent Coal Terminal NV; cauza C – 110/94 INZO).

Având în vedere jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene invocată mai înainte, societatea consideră că dacă se păstrează dreptul de deducere exercitat inițial în situația în care, din motive care nu țin de voința sa, imobilizările în curs de execuție nu se mai finalizează, cu atât mai mult nu poate fi ajustat acest drept în situația în care bunurile de capital au fost utilizate în activitatea economică, fiind casate ulterior din motive economice, justificate. Mai mult, din interpretarea normelor legale invocate, societatea concluzionează că ajustarea dreptului de deducere se face exclusiv în cazul în care casarea nu este determinată de circumstanțe obiective, în același sens fiind prevederile noului Cod fiscal, care exclud, în mod expres, casarea bunurilor de capital din sfera ajustării taxei pe valoarea adăugată.

În susținerea contestației, societatea menționează și faptul că Directiva 2006/112/CE „leagă ajustarea TVA aferentă bunurilor de capital” de modificările legale intervenite, modificări care ar determina diminuare cuantumului taxei pe valoarea adăugată pentru care persoana impozabilă are drept de deducere inițial. Or, în situația sa, diminuarea taxei pe valoarea adăugată nu intervine în cazul casării bunurilor care își încetează existența din „motive obiective sau circumstanțe care nu depind de voința persoanei impozabile”.

De asemenea, în susținerea cauzei sale, societatea invocă și decizia pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cazul C – 62/200

Marks&Spencer, prin care s-a statuat faptul că în situația în care precizările unei directive sunt necondiționate și suficient de precise „pot fi aplicate în fața instanțelor naționale de către indivizi împotriva Statului, când acesta din urmă a eșuat în implementarea Directivei în legislația națională”.

Având în vedere argumentele prezentate, .X. România SRL solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F – MC .X./24.08.2015 pentru următoarele sume:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente, reprezentând ajustarea TVA pentru mijloace fixe trecute în conservare;

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. și accesorii aferente, reprezentând ajustarea TVA pentru mijloace fixe casate.

***II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F – MC .X./24.08.2015, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F – MC .X./24.08.2015, au fost constatate următoarele:***

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a trecut în conservare și a înregistrat casări de imobilizări de natura bunurilor de capital, operațiuni cărora le sunt aplicabile prevederile art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă.

**A. Ajustarea taxei pe valoarea adăugată la casarea bunurilor de capital**

În ceea ce privește ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor de capital casate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, respectiv 01.07.2009 – 31.07.2013, societatea a evidențiat ieșiri prin casare de bunuri de capital, neamortizate integral, pentru care nu a aplicat prevederile referitoare la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă, motiv pentru care s-a procedat la calcularea taxei de ajustat în favoarea statului, astfel:

1. instalație electrică linia de vopsire uși, valoarea ajustării fiind de .X. lei;

2. platformă betonată SPL1, valoarea ajustării fiind de .X. lei. Pentru stabilirea acestei valori, organele de inspecție fiscală au ținut cont de data punerii în funcțiune și data modernizării utilajului;

3. canalizare ape pluviale SPL1, valoarea ajustării fiind de .X. lei;

4. instalație de exhaustare la mașina de calibrat 419672, valoarea ajustării fiind .X. lei;

5. punct termic sediu administrativ, valoarea ajustării fiind de .X. lei.



## B. Ajustarea taxei pe valoarea adăugată la intrarea/ieșirea bunurilor de capital din starea de conservare

În perioada verificată, respectiv 01.07.2009 – 31.07.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că, urmare lipsei comenzilor, a excedentului de utilaje și tehnologii de producție, societatea a decis trecerea în conservare a unor bunuri de capital constând în imobile și utilaje. În consecință, în baza Hotărârii Consiliului de Administrație nr.264/16.06.2009, s-a decis ca fabrica de placaj a societății să fie oprită începând cu 01.07.2009, iar personalul angajat să fie disponibilizat, în conformitate cu prevederile legale.

De asemenea, s-a constatat și faptul că ulterior, o parte din bunurile trecute în conservare au fost fie casate, fie vândute iar pentru altele s-a decis repunerea în funcțiune începând cu data de 01.01.2013.

Pentru aceste bunuri societatea nu a efectuat ajustarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada cuprinsă între momentul trecerii în conservare și momentul ieșirii din această stare, prin casare sau vânzare, considerând că nu are această obligație întrucât societatea și-a continuat activitatea, realizând operațiuni taxabile.

În consecință, având în vedere cele constatate din documentele și situațiile prezentate de societate, precum și explicațiile cuprinse în nota explicativă, echipa de inspecție fiscală a constatat că pe perioada menținerii utilajelor în starea de conservare, acestea nu au participat la realizarea de operațiuni taxabile, fiind depozitate până când au fost casate, vândute sau scoase din conservare în vederea repunerii în funcțiune. Astfel, societatea a încălcat prevederile art.149 alin.1 lit.a, alin.2 lit.a, alin.3 lit.a și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală procedând la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferenta bunurilor de capital trecute în conservare.

Pentru deficiențele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată și a accesoriilor aferente. Din obligațiile totale stabilite, societatea înțelege să conteste suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- |  |         |
|--|---------|
| - taxă pe valoarea adăugată                                    | .X. lei |
| - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată   | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |

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

### **A. Aspecte procedurale**

1. Referitor la invocarea de către societate a nelegalității inspecției fiscale pe considerentul că nu au fost respectate prevederile Codului de

procedură fiscală în ceea ce privește durata maximă a inspecției fiscale, acest argument nu poate fi avut în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere următoarele:

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, act normativ în vigoare la data desfășurării inspecției fiscale, prevede la art.104 alin.2 următoarele:

*„În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.”*

În ceea ce privește suspendarea inspecției fiscale, la alin.4 al articolului mai sus menționat, este stipulat:

*„Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr. F – MC .X./24.08.2015, se reține că la pct.7 este precizat „Perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală: de la data 18/09/2013 până la data 21/08/2015”.

De asemenea, la punctul 9 din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală menționează faptul că inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 15.01.2014 – 15.06.2015, „Nr. Comunicare suspendare .X.-08/06/2015”.

Față de aceste date se reține că într-adevăr, inspecția fiscală a depășit termenul de 180 zile prevăzut de normele legale. Cu toate acestea, termenul de 6 luni stipulat la art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală este un termen menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale, nefiind prevăzută nicio sancțiune pentru încălcarea acestuia, în consecință, în cazul depășirii acestui termen organul de inspecție fiscală neputând fi decăzut din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și de a emite decizie de impunere.

Aceleași considerente sunt aplicabile și în ceea ce privește depășirea termenului de reluare a inspecției fiscale după perioada de suspendare.

În acest sens, s-a pronunțat și Curtea de Apel București prin Sentința civilă nr. .X./2014, rămasă definitivă prin nerecurare, care a reținut și faptul că:

*„Prevederile art.104 din O.G. nr. 92/2003 nu instituie un caz de nulitate necondiționată a raportului de inspecție fiscală, încheiat cu neobservarea prevederilor referitoare la durata maximă a inspecției, context în care reclamanta este ținută să justifice, în primul rând, vătămarea suferită prin încheierea actului în acest mod și în al doilea rând, împrejurarea că această vătămare nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului, or reclamanta nu probează, în concret, care este vătămarea suferită prin depășirea duratei maxime a inspecției fiscale și cu atât mai puțin imposibilitatea remedierii unei atare vătămări, decât prin anularea actului.”*

2. Referitor la nelegalitatea stabilirii de obligații fiscale accesorii pentru intervalul 18.09.2014 – 14.08.2015, cuprins între data comunicării reluării inspecției fiscale și până la finalizarea acesteia, nici acest argument nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât stabilirea măsurilor accesorii a fost reglementată de Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care în forma în vigoare la data încheierii Raportului de inspecție fiscală nr. F – MC .X./24.08.2015, prevedea următoarele:

**„Art.119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]*

**Art.120 Dobânzi**

*(6) Pentru obligațiile fiscale neachitate la termenul de plată, reprezentând impozitul pe venit, se datorează dobânzi [...].*

**ART. 120<sup>1</sup> Penalități de întârziere**

*(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”*

Față de aceste prevederi legale, se reține faptul că legiuitorul a stabilit că pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor de plată, debitorul este obligat să plătească dobânzi și penalități de întârziere, acestea fiind calculate începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv, fără a corela cuantumul accesoriilor de durata efectuării inspecției fiscale sau de perioadele de suspendare. Faptul generator al calculării în sarcina contestatarii a obligațiilor fiscale accesorii îl reprezintă, potrivit legii, neplata la scadență a obligațiilor fiscale datorate la bugetul de stat.

Mai mult, din documentele existente la dosarul contestației se reține că societatea contestatară, pentru o parte a bunurilor trecute în conservare a ajustat taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial, astfel că avea cunoștință de această obligație față de bugetul de stat.

Așa cum s-a precizat la cap.III lit.A pct.1 din prezenta decizie, termenul de 6 luni prevăzut pentru efectuarea inspecției fiscale generale este un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere.

De asemenea, indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală contribuabilul datorează accesorii potrivit art. 119 alin.(1), art.120 alin. (1) și alin.(2) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, dobânzi și penalități de întârziere reprezentând o sancțiune pentru neplata la scadență a obligațiilor datorate bugetului general consolidat.

\*  
\*                      \*

Avand in vedere ca exceptiile de procedura invocate de .X. S.A. sunt neintemeiate, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor va proceda la analiza pe fond a contestatiei.

## **B. Aspecte de fond**

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei,** Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri de capital trecute în conservare, în condițiile în care aceste bunuri nu au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile, fiind fie casate, fie vândute.

**În fapt,** urmare verificării efectuate la .X. S.A., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a efectuat ajustarea taxei pe valoarea adăugată pentru mijloacele fixe trecute în conservare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat și faptul că o parte a bunurilor trecute inițial în conservare au fost vândute sau casate, ulterior scoaterii din această stare.

Având în vedere aceste aspecte, în temeiul prevederilor art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale art.119, alin.1, art.120 alin.6 și art.120<sup>^</sup>1 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii obligație fiscală suplimentară de natura taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii aferente, constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

**În drept,** art.149 alin. 1 lit a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificata, precizează:

*„a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125<sup>^</sup>1 alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare*

*sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani; activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator/finanțator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani;”*

iar la art. 125<sup>1</sup> alin. 1 pct. 3 din același act normativ, se explicită:

*“ 3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;”*

De asemenea, potrivit alin.(1) lit.d) al art. 149 mai sus invocat:

*“(1) În sensul prezentului articol:*

*[...] d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparației ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparației ori întreținerii bunurilor de capital.”*

iar la alin.(2) lit.a) și alin.(4) lit.a) și lit d) ale art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada de referință, precizează:

*(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 astfel transformat sau modernizat.  
[...]*

*(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;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;[...]

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;”

Prin Normele metodologice de aplicare a art. 149 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la pct 54 alin. 5 și alin.9 se prevede:

“(5) 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 [...];

(9) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal se efectuează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau, după caz, o douăzecime pe an din valoarea taxei deduse inițial, fiind operată în decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care bunurile de capital își încetează existența, cu excepția situațiilor prevăzute la alin. (7). Casarea unui bun de capital înainte de expirarea duratei normale de funcționare a acestuia nu este considerată livrare către sine, dar se aplică prevederile referitoare la ajustare, dacă bunul își încetează existența în cadrul perioadei de ajustare.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F – MC .X./24.08.2015, se reține că societatea, urmare lipsei de comenzi, a decis închiderea fabricii de placaj începând cu data 01.07.2009, personalul angajat fiind disponibilizat. Drept urmare, bunurile de capital au fost trecute în conservare, o parte a acestora fiind, ulterior, casate sau vândute ca deseuri.

Se reține, de asemenea, că trecerea în conservare a bunurilor de capital are ca efect întreruperea utilizării bunurilor respective pentru o perioadă de timp, determinată sau nedeterminată, astfel că acestea nu mai participă la realizarea de operațiuni taxabile, fiind depozitate.

Organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca prin casarea unui mijloc fix se intelege operatia de scoatere din functiune a activului respectiv, urmata de dezmembrarea acestuia si valorificarea partilor componente rezultate.

Avand in vedere cele precizate mai sus, precum si faptul ca prin casare, mijlocul fix isi inceteaza existenta iar in speta supusa solutionarii, contestatară a decis casarea bunurilor de capital inainte de expirarea duratei normale de functionare a acestora, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca in cauza nu se aplica livrarea catre sine ci prevederile legale referitoare la ajustare tinand cont de faptul ca bunurile si-au incetat existenta in cadrul perioadei de ajustare.

În ceea ce privește invocarea de către societatea contestatară a prevederilor Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, a pct.45 alin.6 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, așa cum au fost modificate prin art.I pct.15 lit.E din Hotărârea Guvernului nr.84/2013, precum și a prevederilor Ordinului nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente:

Prevederile legale invocate au fost emise ulterior perioadei în care au avut loc operațiunile (trecerea în conservare a bunurilor de capital, urmate de casarea sau vânzarea acestora) pentru care organele de inspecție fiscală au ajustat taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial, respectiv 2009 – 2012.

Or, conform principiului neretroactivității legii civile, aceasta se aplică numai situațiilor ivite după intrarea ei în vigoare, nu și situațiilor anterioare acestei date. Noua lege nu poate afecta situațiile juridice definitiv formate (constituite, modificate sau stinse) și nici efectele produse de acestea înainte de intrarea sa în vigoare. Acest principiu este reglementat de Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, act normativ care la art.6 *Aplicarea în timp a legii civile*, stipulează:

*„(1) Legea civilă este aplicabilă cât timp este în vigoare. Aceasta nu are putere retroactivă.*

*(2) Actele și faptele juridice încheiate ori, după caz, săvârșite sau produse înainte de intrarea în vigoare a legii noi nu pot genera alte efecte juridice decât cele prevăzute de legea în vigoare la data încheierii sau, după caz, a săvârșirii ori producerii lor.”*

Referitor la invocarea de contestatară a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene vizând dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ca urmare a intenției persoanelor impozabile de a realiza operațiuni taxabile, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat intenția de a realiza operațiuni taxabile s-a materializat la achizitia/produceră acestor bunuri pentru care societatea a beneficiat initial

de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, ajustarea taxei pe valoarea adaugata deductibila in favoarea statului efectuandu-se numai dupa ce societatea a trecut bunurile in conservare, operatiune care confirma încetarea existenței acestor bunuri dar si faptul ca acestea nu mai au cum sa fie utilizate in scopul operatiunilor taxabile ale societatii.

Având în vedere cele reținute mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că argumentele contestatarei nu sunt de natură sa înlătore constatările organelor de inspectie fiscala, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au ajustat taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial, aferentă bunurilor de capital trecute în conservare, si au stabilit în sarcina societatii taxa pe valoarea adăugată în quantum de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii aferente, constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului 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.2906/2014 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 .X. SA**, împotriva Deciziei de impunere nr. F – MC .X./24.08.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – MC .X./24.08.2015, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia „accesorium sequitur principale”, precum si faptul ca societatea nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al obligatiilor accesorii in ceea ce priveste perioada de calcul si cota aplicata, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei constând în **majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.**

\*  
\*      \*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și in temeiul art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se



## DECIDE

Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – MC .X./24.08.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – MC .X./24.08.2015, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .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,**

**.X.**