

DECIZIA nr. 168 din 29.06.2021
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SA, cu sediul în, București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_....2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. MBSX_AIF-....2021, înregistrată sub nr. MBR_REG_17013/18.05.2021 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SA, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2021.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/mm.nn.2021, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/mm.nn.2021 și comunicată prin poștă în data de2021 în ceea ce privește TVA în sumă de **Q lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SA.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală la ABC SA pentru soluționarea DNOR aferent lunii martie 2020, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/mm.nn.2021 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/mm.nn.2021, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de Q lei, care a diminuat TVA solicitată la rambursare.

Diferența stabilită provine din neacceptarea la deducere a TVA în sumă de Q lei din factura nr. fct/20.02.2020 emisă de TRR SRL pentru achiziția de active în curs de execuție proiect eoliene jud. B, în urma contractului de cesiune a drepturilor de realizare a parcului eolian încheiat la data de 05.06.2013, pe motiv că faptul generator a avut loc în anul 2013, iar contractul de cesiune și-a produs efectele începând de la data încheierii de către ABC SA de contracte cu furnizorii în vederea realizării obiectivelor, așa sum a reieșit și din inspecția fiscală anterioară. Conform opiniei CJUE din cauza Volkswagen AG dreptul de deducere a TVA trebuie să fie exercitat în perioada în care s-a născut, și anume când intervine exigibilitatea TVA, iar societatea a dedus TVA în sumă de Q lei fără respectarea prevederilor art. 281 alin. (1) și alin. (12) și art. 297 alin. (1-3) și alin. (4) lit. a) din Codul fiscal și art. 219 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

II. Prin contestația formulată ABC SA solicită anularea deciziei de impunere nr. F-SX aaa/mm.nn.2021 în ceea ce privește TVA în sumă de Q lei invocând următoarele:

Contractul de cesiune nr. C1/05.06.2013 încheiat cu TRR SRL este un contract cadru general de reglementare între cele două părți, iar factura acceptată la plată la data de 24.02.2020 confirmă îndeplinirea clauzelor contractuale la acel moment. Referitor la cedarea drepturilor patrimoniale asupra terenurilor de la pct. 5 din anexa nr. 1 la contract, faptul generator a fost la momentul în care societatea a încheiat contractele de asociere cu primăriile, iar exigibilitatea referitoare la cesionarea acestor drepturi este prescrisă.

În privința celorlate bunuri și servicii înscrise la pct. 1, 2, 3, 4, 6 din anexa nr. 1 la contract, acestea s-au făcut etapizat și livrate fizic odată cu factura din 20.02.2020 conform procesului-verbal de predare-primire a activelor livrabile și a facturii nr. fct/20.02.2020 și a acceptării ei la plată, care reprezintă faptul generator, exigibilitatea TVA începând de la acel moment conform art. 280-281 din Codul fiscal.

Este eronată aprecierea organelor de inspecție fiscală precum că momentul contractării ar fi identic cu momentul faptului generator, având în vedere că societatea a intrat în posesia finală de active livrabile abia în anul 2020 și nu stia cât și ce să deducă doar în baza contractului de cesiune, ce putea fi executat integral sau parțial. Neavând o factură la momentul încheierii contractului, conform principiului neutralității TVA și a jurisprudenței CJUE în materie societatea este îndreptățită să deducă TVA cu data facturării.

Principiul neutralității taxei este materializat în dreptul de deducere a TVA, pentru care trebuie îndeplinite trei condiții care se referă la calitatea de persoană impozabilă, la folosirea bunurilor sau serviciilor în scopul activității economice și la factura emisă. Conform principiului încrederii legitime orice persoană impozabilă are dreptul la deducerea TVA pentru bunurile și serviciile care i-au fost livrate/prestate sau care urmează să-i fie livrate/prestate, iar factura reprezintă cea mai valoroasă înregistrare care trebuie să indice TVA plătită și în baza căreia cumpărătorii să aibă posibilitatea de a solicita creditul de TVA.

Societatea este o companie de proiect, care nu a realizat venituri din activități economice și nici nu a avut majorare de capital în perioada 2013-2019, motiv pentru care TRR SRL (acționar minoritar în societate) nu a livrat bunurile și serviciile ce fac obiectul contractului nr. C1/05.06.2013, deci faptul generator nu s-a produs la încheierea contractului. Ulterior anului 2013, când s-au cesionat drepturile patrimoniale asupra terenurilor, societatea a efectuat demersuri pentru găsirea unui investitor, lucru care s-a întâmplat în anul 2017, când s-a procedat la obținerea unor noi certificate de urbanism și actualizarea contractelor de concesiune drepturi patrimoniale pe terenuri cu UAT-urile din jud. B. În anul 2020 începe realizarea unui plan de afaceri bazat pe studii și documente tehnice, iar în februarie 2020 are loc livrarea fizică a activelor obiect al contractului de cesiune, facturarea și plata acestora, care reprezintă faptul generator de la care curge exigibilitatea TVA.

În urma încasării facturii nr. fct/20.02.2020 TRR achită TVA către stat, iar societatea solicită rambursarea TVA-ului plătit în baza facturii. Contractele de prestări de servicii încheiate de TRR SRL pentru studii topografice cu PFA BNN sunt studii necesare elaborării PUZ-urilor și realizării cărților funciare pe terenurile care nu aveau cadastre din localitățile L1, L2, L3, L4, L5, în timp ce contractele încheiate de societate sunt pentru localitatea L7, astfel că cele tipuri de contracte nu se suprapun.

Societatea ABC SA își motivează în drept contestația pe jurisprudența CJUE – cauza C-430/19 și art. 266 alin. (1) pct. 33 și pct. 34, art. 270 alin. (1) și

alin. (3) lit. a), art. 280 alin. (1) și alin. (3), art. 281 alin. (1) și alin. (7), art. 297 alin. (1) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia în anul 2020, în afara termenului de prescripție de 5 ani, de deducerea TVA aferentă unei operațiuni unice de cesiune de drepturi patrimoniale împreună cu documentația aferentă realizării unui parc eolian, în condițiile în care argumentele aduse în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de control cu privire la producerea în anul 2013 a faptului generator și a exigibilității TVA pentru operațiunea respectivă.

În fapt, în vederea soluționării DNOR aferent lunii martie 2020, societatea ABC SA a fost supusă inspecției fiscale parțiale pentru TVA datorată în perioada 01.04.2017-31.03.2020.

Conform raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/mm.nn.2021 societatea și-a dedus TVA în sumă de Q lei din factura nr. fct/20.02.2020 emisă de TRR SRL pentru achiziția de active în curs de execuție în baza contractului de cesiune a drepturilor de realizare a parcului eolian situat în localitățile L5, L3, L2, L4 și L1, județul B încheiat la data de 05.06.2013. La solicitarea de informații MBS3_AIF295/17.02.2021, furnizorul TRR SRL a comunicat că data vânzării (parțiale) a activelor este data facturii nr. fct/20.02.2020, când a colectat TVA la vânzarea proiectului și a datelor colectate.

Organele de inspecție fiscală au menționat că respectivul contract de cesiune a avut ca efect încheierea în anul 2013 de către societatea ABC SA a contractelor de asociere în participațiune semnate cu consiliile locale din localitățile L5, L3, L2, L4 și L1, județul B, iar faptul generator a intervenit la data semnării acestor contracte de asociere, adică în anul 2013, potrivit prevederilor art. 282 alin. (1-3) din Codul fiscal.

Conform raportului de inspecție fiscală nr. F-SY ccc/26.07.2017, la art. 6 din contractul de cesiune nr. C1/05.06.2013 se prevede că transferul de proprietate a activelor se va realiza pe bază de factură numai după confirmarea primirii pe bază de proces-verbal de predare-primire a tuturor acordurilor, avizelor, aprobărilor necesare dezvoltării parcului eolian, emise pe numele ABC SA.

În timpul inspecției fiscale ce face obiectul contestației, conform art. 6 din contractul de asociere nr. C1/05.06.2013 prezentat cesionarul va plăti cedentului 100% din prețul cesiunii în termen de 30 de zile calendaristice de la prezentarea de către cedent a acordului/avizului/aprobării, autorizării, după caz, din partea tuturor terților privind realizarea cesiunii către cesionar, în forma inițial aprobată fără niciun fel de alte condiționalități cu efect material, altele decât cele prevăzute în documentele inițiale sau în cazul unor autorizări/aprobări/avize/acorduri, după caz, expirate, obținerea acestora din nou și în numele beneficiului cesionarului, în forma inițial aprobată fără niciun fel de alte condiționalități cu efect material.

Din cele de mai sus organele de inspecție fiscală au concluzionat că la data precedentei inspecții fiscale, urmare căreia s-a încheiat RIF-ul nr. F-SY ccc/26.07.2017, societatea ABC SA și-a exercitat dreptul de deducere a TVA,

respectiv a solicitat TVA în termen legal pentru costurile angajate în vederea realizării proiectului, prin încheierea cu PFA BNN a contractului nr. 15/11.11.2013 având ca obiect realizarea a 94 de documentații de actualizare a cărților funciare și numerelor cadastrale avizate de OCPI B.

S-a constatat astfel că faptul generator a avut loc în anul 2013, iar contractul de cesiune și-a produs efectele începând de la data încheierii de către ABC SA a contractelor de asociere în participațiune semnate cu consiliile locale în vederea realizării proiectului planului eolian.

În concluzie, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA pentru suma de Q lei, pe motiv că societatea și-a dedus această sumă din factura nr. fct/20.02.2020 fără respectarea prevederilor art. 281 alin. (1) și alin. (12), art. 297 alin. (1-3) și alin. (4) lit. a) și art. 319 alin. (16) din Codul fiscal coroborate cu pct. 67 alin. (1)-(6) din Normele metodologice de aplicare și art. 219 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

În drept, potrivit art. 280, art. 281, art. 282, art. 297, art. 299 și art. 301 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 280. – (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1).

(4) **Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator**, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei".

"Art. 281. – (1) **Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.**

(7) Prestările de servicii **care determină decontări sau plăți succesive**, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

(12) Prestările de servicii care nu se regăsesc la alin. (7) - (10) se consideră efectuate la data finalizării prestării serviciului respectiv".

"Art. 282. – (1) **Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator**".

"Art. 297. – (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

a) operațiuni taxabile; [...]".

"Art. 299. – (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă** în

conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare [...]”.

”Art. 301. – (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 297 - 300 .

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală, inclusiv în cazul anulării rezervei verificării ulterioare ca urmare a inspecției fiscale. Prin excepție, în cazul în care furnizorul emite facturi de corecție, fie din inițiativă proprie, fie în urma inspecției fiscale în cadrul căreia organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivelor operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit. În aceste situații, dreptul de deducere poate fi exercitat în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, sub sancțiunea decăderii.

(3) Prin normele metodologice se precizează condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2)”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, la pct. 23, pct. 67 și pct. 71 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 sunt precizate următoarele:

”23. (1) *Pentru a determina regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile, conform prevederilor art. 280 alin. (4) din Codul fiscal, trebuie determinate:*

a) natura operațiunii, respectiv dacă este o livrare de bunuri sau o prestare de servicii;

b) în cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, trebuie să se determine dacă există o operațiune principală și alte operațiuni accesorii sau dacă fiecare operațiune poate fi considerată independentă. O livrare/prestare trebuie să fie considerată ca accesorie unei livrări/prestări principale dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de livrarea/prestarea principală realizată de furnizor/prestator. Operațiunile accesorii beneficiază de tratamentul fiscal al operațiunii principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile, ca și livrarea/prestarea de care sunt legate. În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-349/96 Card Protection Plan și în cauza C-463/16 Stadion Amsterdam CV;

c) În cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, și nu se poate stabili o operațiune principală și alte operațiuni accesorii, fiecare dintre ele constituind pentru client un scop în sine, dar care sunt atât de legate între ele încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente, se consideră că se efectuează o operațiune complexă unică”.

”67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.

(4) O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal și care începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art. 297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a trebui să aștepte începerea exploatarei efective a activității sale. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/98 Gabalfrisa.

(5) Taxa este deductibilă la beneficiar atunci când intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea/prestarea realizată de furnizor/prestator, conform prevederilor art. 297 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal”.

”71. (1) Prevederile art. 301 alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale”.

În privința termenului de prescripție pentru rambursarea TVA, art. 219 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevede că **”Dreptul contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire”.**

În speță, societatea ABC SA este înființată în anul 2010 și are ca obiect de activitate producția de energie electrică. Societatea a încheiat cu societatea cedentă TRR SRL contractul de cesiune a drepturilor de realizare a parcului eolian situat în localitățile L5, L3, L2, L4 și L1, județul B.

Din **contractul de cesiune a drepturilor de realizare a Parcului Eolian situat în localitățile L5, L3, L2, L4 și L1, județul B nr. C1/05.06.2013** existent în copie la dosarul cauzei reiese că obiectul contractului îl constituie cesiunea tuturor drepturilor patrimoniale și a drepturilor conexe, împreună cu livrabilele aferente dezvoltării Parcului eolian din localitățile L5, L3, L2, L4 și L1, județul B având o capacitate instalată proiectată de 400 MW ("Proiectul"), denumite active, așa cum sunt ele descrise în anexa nr. 1 la contract și care fac parte integrantă din acesta.

În anexa nr. 1 la contract (corectată în timpul inspecției) se precizează că prin active se înțeleg activele nominate, precum și orice alt drept chiar dacă nu este nominat în anexă, legat de proiect obținut până la data semnării contractului de cesiune, cuprinzând:

- nr. crt. 1: PUZ, taxele, avizele aferente, măsurători topografice, documentații cadastrale și studii geotehnice și aviz Apele Române: S1 lei;
- nr. crt. 2: studii și analize de mediu, obținere aviz de mediu și acord de mediu: S2 lei;
- nr. crt. 3: aviz tehnic de racordare la rețeaua de transport a energiei produse, inclusiv studiile de soluție: S3 lei;
- nr. crt. 4: măsurători, studii și analize alternative privind vântul și determinarea potențialului de energie regenerabilă ce va putea fi generat pe baza studiilor de micrositing (poziționare optimă a turbinelor) folosind consultanța de specialitate a unei firme de renume specializată în audit de vânt G Germania: S4 lei;
- nr. crt. 5: contractele de asociere în participațiune semnate cu Consiliile locale din localitățile L5, L3, L2, L4 și L1, județul B: S5 lei;
- nr. crt. 6: studiu prezentare a proiectului, information Memorandum – inclusiv, realizarea unui program soft specializat, de plan de afaceri necesar finanțării proiectului: S7 lei;
- nr. crt. 7: subtotal: S8 lei;
- nr. crt. 8: comision management 15%: S9 lei;
- total general (7+8): S10 lei;
- TVA 24%: S11 lei;
- total general, inclusiv TVA: S12 lei.

La art. 6 "Condiții de plată" din contractul de cesiune existent la dosar se prevăd următoarele: ***"Cesionarul va plăti cedentului 100% din prețul cesiunii în termen de 30 de zile calendaristice de la prezentarea de către cedent a acordului/avizului/aprobării, autorizării, după caz, din partea tuturor terților privind realizarea cesiunii către cesionar, în forma inițial aprobată fără niciun fel de alte condiționalități cu efect material, altele decât cele prevăzute în documentele inițiale sau în cazul unor autorizări/aprobări/avize/acorduri, după caz, expirate, obținerea acestora din nou și în numele beneficiului cesionarului, în forma inițial aprobată fără niciun fel de alte condiționalități cu efect material. Plățile se fac în contul bancar al TRR, după îndeplinirea obligațiilor de mai sus"***.

De asemenea, din raportul de inspecție fiscală nr. F-SY ccc/26.07.2017, încheiat cu prilejul inspecției fiscale anterioare la societatea ABC SA reiese că societatea a prezentat următoarele:

- certificate de urbanism: nr. 157/30.09.2011 în scopul structurii constructive de susținere în infrastructura necesară realizării și operării unui parc eolian în comuna L7; nr. 28/10.05.2017, nr. 2/15.05.2017, nr. 6/27.06.2017, nr. 2/12.06.2017, nr. 6/26.05.2017 pentru emiterea autorizațiilor de construire a unui parc eolian situat pe teritoriul localităților L5, L3, L2, L4, L1 și L7;

- hotărârea Consiliului Local al comunei L7 din 07.12.2012 privind aprobarea PUZ "Parc eolian comuna L7, județul B";

- contract de asociere în participațiune și de constituire a dreptului de uzufruct nr. 05/12.09.2011 pentru realizarea unui parc eolian încheiat cu Consiliul Local al comunei L7;

- contractul nr. C1/05.06.2013 încheiat cu TRR SRL de cesiune a drepturilor de realizare a parcului eolian situat în localitățile L5, L3, L2, L4 și L1, județul B.

Totodată, din același raport de inspecție fiscală reiese că societatea și-a dedus TVA pentru serviciile facturate de PFA BNN în baza contractelor nr. 15/11.11.2013 și nr. 21/17.03.2014 având ca obiect realizarea a 94 de documentații de actualizare a cărților funciare și numerelor cadastrale și a 90 de documentații de scoatere din circuitul agricol și realizarea documentațiilor pentru PAC pentru terenuri aflate în proprietatea privată a comunelor L5, L2, L4, L1, L6 și L7; studiul soluție racordare RET Centrală Eoliană putere 149 MW L7, taxe de racordare și avize facturate de CNTEE Transelectrica; avize PUZ parc eolian facturate de Administrația Bazinală Apele Române; obținere avize gospodărire a apelor facturate de T... SRL; avize de amplasament facturate de FDEE Electrica Distribuție Muntenia Nord; taxe avizare gaz facturate de SNTGN Transgaz; eliberare acord tehnic ANIF facturat de Agenția Națională de Îmbunătățiri Funciare; analiză documentație autorizație DN... facturată de Compania Națională de Autostrăzi și Drumuri Naționale din România etc.

Conform raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/mm.nn.2021 încheiat cu prilejul inspecției fiscale contestate, societatea ABC SA și-a dedus TVA în sumă de Q lei din factura nr. fct/20.02.2020 emisă de TRR SRL pentru "active în curs de execuție proiect eoliene jud. B" în valoare de V1 lei preț unitar/valoare fără TVA, la care este anexat procesul-verbal încheiat între cele două societăți pentru predarea-primirea unei părți dintre activele evidențiate în anexa nr. 1 la contractul de cesiune din 05.06.2013, după cum urmează:

- nr. crt. 1: PUZ-uri – PE L5, L3, L2, L4, L4 II și L7 II – respectiv – documentațiile ce au stat la baza emiterii avizelor, măsurătorile și lucrările de cadastru și publicitate imobiliară avizate de OCPI B, studii geotehnice și avize;

- nr. crt. 4: studii de vânt realizate pe locație de G – Germania pe baza datelor brute colectate de TRR SRL cu instrumentele ce au echipat pilonii companiei instalați în extravilanul comunelor L3 și L1 din județul B (5 studii);

- nr. crt. 5: contractele de asociere în participațiune semnate de TRR SRL cu UAT-urile comunele L5, L3, L2, L4, L1, L7 și L6, precum și cu orașul L4 din județul B;

- nr. crt. 6: studiile și prezentările proiectului, planul de afaceri în diferite ipoteze de lucru, precum și software.

Într-o altă anexă la factura nr. fct/20.02.2020 sunt menționate următoarele:

- pct. 1: suma de V2 lei;
- pct. 2: suma de V3 lei;
- pct. 5: suma de S5 lei;
- pct. 6: suma de V4 lei;
- total facturat = V1 lei + TVA.

Pe baza celor de mai sus organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea ABC SA nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de Q lei din factura nr. fct/20.02.2020 deoarece faptul generator a avut loc în anul 2013, când contractul de cesiune și-a produs efectele începând de la data încheierii de către societate de contracte cu furnizorii în vederea realizării obiectivelor, iar dreptul de deducere trebuia exercitat în perioada în care s-a născut, fiind invocate prevederile referitoare la faptul generator, exigibilitatea și deducerea TVA, respectiv la prescripția dreptului de a solicita rambursarea TVA din Codul fiscal și Codul de procedură fiscală.

La rândul său, societatea ABC SA susține că este vorba de un contract cadru general, pentru care faptul generator a intervenit în anul 2013 și exigibilitatea este prescrisă doar în cazul cesiunii contractelor de asociere în participațiune pentru terenuri de la pct. 5 din anexa nr. 1 la contract, în timp ce pentru bunurile și serviciile înscrise la pct. 1, 2, 3, 4, 6 din anexa nr. 1 la contract faptul generator a intervenit la data procesului-verbal de predare-primire a activelor livrabile și a facturii nr. fct/20.02.2020, în lipsa căreia nu putea să-și exercite dreptul de deducere.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Din **contractul de cesiune a contractului de asociere în participațiune și de constituire a dreptului de uzufruct autentificat sub nr. 2417/13.07.2011, încheiat la data de 27.09.2013 și autentificat sub nr. 1910** între TRR SRL în calitate de cedent, ABC SA în calitate de cesionar și Unitatea Administrativ Teritorială Orașul L4 reprezentată de Consiliul Local al Orașului L4 prin primar în calitate de contractant cedat reiese că cesiunea s-a realizat urmare negocierilor purtate în comun de TRR SRL și ABC SA din care a reieșit că realizarea proiectului, obiect al contractului de asociere în participațiune este fezabilă dacă parcul eolian L4 este preluat de contractul de asociere în participațiune, care are în dezvoltarea un parc eolian în comuna L7, situat în vecinătatea parcului eolian L4.

În contractul de cesiune se precizează că societatea **ABC SA, pe baza acordului realizat cu TRR SRL, a obținut un nou aviz tehnic de racordare sub nr. vv/aaaaa/2013 emis de Transelectrica SA pentru un proiect integrat, denumit "CEE 501 H"**, ce va cuprinde și Parcul Eolian L4, ceea ce permite continuarea contractului de asociere în participațiune și de constituire a dreptului de uzufruct autentificat sub nr. 2417 din 13.07.2011.

În contract se prevede că, în schimbul cesionării *drepturilor și obligațiilor ce fac obiectul contractului de asociere în participațiune, TRR va primi un pachet de părți sociale care vor însuma 4% din părțile sociale ale ABC SA, respectiv 40 de părți sociale cu valoarea nominală de 400 lei pentru toate parcurile eoliene dezvoltate de TRR în județul B și integrate în obiectivul energetic de investiții avizat de Transelectrica sub denumirea "CEE 501 H", parcuri eoliene ce vor fi realizate pe terenurile aflate în proprietatea privată a localităților L5, L3, L2, L4, L1, L6 și L7. ABC SA se obligă să restituie TRR toate cheltuielile angajate pentru parcul eolian, majorate cu un onorariu de management al proiectului, de 15% din valoarea acestora, la încasarea sumelor convenite din vânzarea de acțiuni.*

Prevederi asemănătoare sunt regăsite și în celelalte contracte de cesiune a contractelor de asociere în participațiune și de constituire a dreptului de

uzufruct în cazul celorlalte localități participante, toate încheiate în luna septembrie 2013.

De asemenea, înainte de expirarea valabilității perioadei inițiale (5 ani) a planurilor urbanistice zonale (PUZ) pentru parcurile eoliene, s-au emis în anul 2017 noi hotărâri ale consiliilor locale prin care s-a extins perioada de valabilitate la 10 ani și s-a înlocuit în cuprinsul hotărârilor inițiale beneficiarul TRR cu beneficiarul ABC SA (HCL Consiliul Local al Comunei L2 nr. 93/25.09.2017, HCL Consiliul Local al Comunei L3 nr. 33/28.07.2017).

La dosarul cauzei se află și studiul de expertiză în randament eolian și energetic - site L5-L3-L1-L4-L2-L7, în limba engleză, întocmit la data 02.12.2011 de G GmbH pentru beneficiar TRR SRL.

Din cele anterior prezentate se reține faptul că societatea ABC SA a **preluat de la societatea TRR SRL toate drepturile patrimoniale și conexe împreună cu livrabilele aferente dezvoltării parcului eolian din localitățile L5, L3, L2, L4 și L1, în baza unui contract de cesiune încheiat la data 05.06.2013, prețul cesiunii urmând a fi achitat în termen de 30 de zile de la data prezentării de către TRR a avizelor/acordurilor din partea terților pentru realizarea cesiunii.**

Aceste avize/acorduri au fost primite de la terți în anul 2013, așa cum reiese din **noul aviz tehnic de racordare nr. vv/aaaaa/2013 obținut de societate de la Transelectrica SA pentru proiectul integrat "CEE 501 H" și din contractele de cesiune a contractelor asociere în participațiune și de constituire a dreptului de uzufruct, încheiate succesiv în anul 2013** în regim tripartit cu societatea cedentă TRR și unitățile administrativ teritoriale reprezentate de consiliile locale ale localităților respective.

Rezultă, așadar, că faptul generator și exigibilitatea al **operațiunii de preluare** de la TRR SRL a tuturor **drepturilor patrimoniale și conexe** împreună cu livrabilele aferente dezvoltării parcului eolian **au intervenit în anul 2013, la momentul finalizării încheierii contractelor de cesiune** a contractelor de asociere în participațiune și de constituire a dreptului de uzufruct.

De altfel, **societatea contestatoare însăși recunoaște** că pentru pct. 5 din anexa nr. 1 la contract/pct. 5 din procesul-verbal anexat facturii nr. fct/20.02.2020 faptul generator a intervenit la momentul încheierii contractelor de cesiune cu primăriile, adică în anul 2013 și că exigibilitatea referitoare la cesionarea acestor drepturi este prescrisă.

Susținerea societății ABC SA în sensul că pentru celelalte bunuri și servicii înscrise în procesul-verbal anexat facturii nr. fct/20.02.2020 faptul generator și exigibilitatea ar fi intervenit la data emiterii facturii, la 20.02.2020 este pro-causa și nu poate fi primită având în vedere următoarele:

1.Prestarea de servicii ce face obiectul contractul de cesiune a drepturilor de realizare a Parcului Eolian situat în localitățile L5, L3, L2, L4 și L1, județul B nr. C1/05.06.2013 este o prestare de servicii unică, în care cedarea drepturilor patrimoniale și conexe aferente este operațiunea principală, iar "livrabilele", adică studiile și documentațiile aferente proiectului eolian, reprezintă operațiunile accesorii, în sensul pct. 23 alin. (1) lit. b) din Normele metodologice antecitate și jurisprudenței CJUE în materie.

În acest sens se reține jurisprudența europeană în materie de TVA potrivit căreia, *atunci când o operațiune este formată dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă, cu scopul de a determina dacă ne găsim în prezența a două sau mai multe operațiuni distincte sau a uneia unice, CJUE considerând că suntem în prezența unei operațiuni (prestații) unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea caracter artificial și ar altera funcționalitatea sistemului de TVA* (a se vedea hotărârile CJUE din cauzele C-111/05 Aktiebolaget NN pct. 21 și pct. 23, C-88/09 Graphic Procede pct. 18 și 20, C-41/04 Levob Verzekeringen și OV Bank pct. 19 și pct. 20 și C-463/16 Stadion Amsterdam CV pct. 21 și pct. 22). De asemenea, potrivit jurisprudenței Curții, faptul că este facturat un preț unic sau prețuri distincte pe componente nu are o importanță decisivă în considerarea a două sau mai multe operațiuni independente sau, dimpotrivă, a unei operațiuni unice (a se vedea hotărârea CJUE din cauza C-276/09 Everything Everywhere pct. 29).

În speță, aceste PUZ-uri, lucrări de cadastru, studii geotehnice, studii de vânt etc. *nu pot constitui pentru societatea contestatoare un scop în sine, dissociabil de cedarea drepturilor patrimoniale deținute de societatea TRR SRL prin contractele de asociere în participațiune și de constituire a dreptului de uzufruct, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de cesiunea drepturilor patrimoniale și conexe din contractele de asociere respective* întrucât, **în lipsa obținerii prin cesiune a acestor drepturi, societatea nu ar mai fi avut niciun interes să achiziționeze studiile și documentațiile respective** din moment ce ele puteau fi utilizate doar pentru proiectul eolian derulat în aria teritorială a localităților respective din județul B, proiect asupra căruia TRR SRL deține drepturile patrimoniale și conexe cedate.

Ca atare, **cum faptul generator și exigibilitatea pentru cesiunea drepturilor patrimoniale și conexe ca operațiune principală a intervenit la momentul încheierii tripartite în luna septembrie 2013 a contractelor de cesiune a contractelor de asociere în participațiune și de constituire a dreptului de uzufruct, după cum recunoaște și societatea prin contestația formulată, tot atunci a intervenit și faptul generator și exigibilitatea pentru studii, documentații etc. ca operațiuni accesorii.**

2. Societatea nu a invocat în susținere și nu a dovedit niciun moment că prin contractul de cesiune a drepturilor de realizare a Parcului Eolian situat în localitățile L5, L3, L2, L4 și L1, județul B nr. C1/05.06.2013 cedenta TRR SRL s-a obligat să furnizeze cesionarei ABC SA servicii constând în documentații, studii, proiecte, planuri noi, care să fie întocmite ulterior cesionării contractelor de asociere în participațiune și de constituire a dreptului de uzufruct. Dimpotrivă, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că studiile de vânt întocmite de firma G din Germania **au fost realizate** în anul 2011, deci **anterior momentului cesionării contractelor de asociere** și că toate PUZ-urile, documentațiile cadastrale necesare, avizele și celelalte documentații relevante aferente proiectului eolian **existau la momentul cesionării contractelor respective.**

Faptul că, ulterior acestui moment din 2013, societatea a fost nevoită să obțină noi certificate de urbanism, să actualizeze contractele de asociere în participațiune cu UAT-urile din jud. B ori să conceapă noi planuri de afaceri nu este decât consecința *expirării certificatelor și avizelor inițial* primite de la TRR SRL, care au o valabilitate limitată în timp, *negocierilor purtate cu UAT-urile ca parteneri de afaceri* în contractele de asociere în participațiune *ori a schimbării climatului de afaceri* urmare trecerii timpului și nicidecum o dovadă că studiile și documentațiile deținute de TRR SRL au fost predate "fizic" în anul 2020, așa cum susține contestatoarea. În acest context, procesul-verbal de predare-primire anexat facturii nr. fct/20.02.2020 nu este decât un simplu document pro-causa, neputând fi reținut ca "dovadă" a predării fizice a studiilor și documentațiilor în anul 2020.

Că studiile și documentațiile pretins predate în anul 2020 existau și erau la dispoziția contestatoarei încă din anul 2013 reiese și din aceea că, în baza lor, societatea a obținut de la Transelectrica SA un nou aviz de racordare nr. vv/aaaaa/2013 pentru un proiect integrat "CEE 501 H", care integra proiectul eolian propriu situat în comuna L7 cu proiectul eolian inițiat de TRR SRL situat în localitățile L5, L3, L2, L4 și L1 și care a fost cedat contestatoarei în anul 2013.

3. Contrar aserțiunilor contestatoarei, faptul generator nu este dat nici de momentul emiterii facturii la data de 20.02.2020, nici de momentul acceptării la plată a facturii la data de 24.02.2020, contestatoarea neindicând niciun temei legal care să-i susțină aceste aserțiuni, **ci de momentul prestării serviciilor**, după cum se prevede expres la art. 281 alin. (1) și alin. (12) din Codul fiscal. Prevederile art. 281 alin. (7) din Codul fiscal nu sunt aplicabile speței deoarece aceste servicii nu au generat decontări sau plăți succesive, ci dimpotrivă o plată unică, la 30 de zile calendaristice de la data primirii avizelor/acordurilor de la terți, așa cum s-a arătat în precedent. Susținerea societății în sensul că faptul generator nu s-a produs la momentul încheierii contractului nr. C1/05.06.2013 nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece organele de inspecție fiscală n-au stabilit că faptul generator s-a produs la data încheierii acestui contract, ci la data finalizării încheierilor tripartite în luna septembrie 2013 a contractelor de cesiune a contractului de asociere în participațiune și de constituire a dreptului de uzufruct (în 23.09.2013 cu UAT din L3, în 24.09.2013 cu UAT-urile din L5 și L1, în 27.09.2013 cu UAT-urile din L2, L4 și L6).

4.Referitor la contractele de prestări servicii încheiate cu PFA BNN, față de care contestatoarea invocă faptul că ele sunt încheiate doar pentru comuna L7 și nu se suprapun cu cele încheiate de TRR SRL, care sunt aferente unor localități diferite, din RIF-ul nr. F-SY ccc/26.07.2017 reiese că obiectul contractului nr. 15/11.11.2013 îl constituie realizarea a 94 de documentații de actualizare a cărților funciare și numerelor cadastrale avizate de OCPI B pentru terenuri aflate în proprietatea privată a localităților L5, L2, L4, L1, L6 și L7, iar obiectul contractului nr. 21/17.03.2014 îl constituie realizarea a 90 de documentații de scoatere din circuitul agricol și realizarea documentațiilor PAC pentru numerele cadastrale avizate de OCPI B aflate în proprietatea privată a localităților L5, L2, L4, L1, L6 și L7.

Reiese că societatea contestatoare ABC SA a beneficiat încă din anul 2013 de documentația topografică realizată anterior de TRR SRL în baza

propriilor contracte încheiate de această societate cu PFA BNN, **din moment ce a încheiat la data de 11.11.2013 un contract pentru actualizarea documentațiilor cadastrale și pentru terenurile situate în localitățile L5, L2, L4, L1 și L6, nu numai pentru terenurile situate în comuna L7**, ceea ce contrazice evident susținerea acesteia în sensul că a beneficiat de documentația cadastrală proprietatea TRR SRL abia în luna februarie 2020.

De altfel, din RIF-ul nr. F-SY ccc/26.07.2017 încheiat cu prilejul inspecției fiscale anterioare reiese că societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală la acel moment, pe lângă cele două contracte nr. 15/11.11.2013 și nr. 21/17.03.2014 încheiate cu PFA BNN, și avize de amplasament de la FDEE Electrica Distribuție Muntenia Nord, acord tehnic ANIF, aviz gaz de la SNTGN Transgaz etc., toate având la bază certificatele, studiile și documentațiile obținute anterior cesiunii de către TRR SRL, ceea ce contrazice, o dată în plus, susținerea societății precum că a primit documentațiile de la TRR SRL abia în anul 2020.

5.În ceea ce privește principiul neutralității TVA și jurisprudența CJUE invocată se reține faptul că acestea nu au legătură cu situația de fapt în litigiu. Organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA nu pe motiv că operațiunea de cesiune n-ar fi în folosul operațiunilor taxabile ori că dreptul de deducere nu ar fi justificat prin prisma documentelor prezentate, ci pentru motivul că *faptul generator al cesiunii ce face obiectul contractului încheiat de societate cu TRR SRL a avut loc în anul 2013, iar exigibilitatea TVA care dă dreptul la deducerea taxei s-a produs tot la acel moment, astfel că societatea putea să-și exercite dreptul de deducere tot în anul 2013, după cum se prevede la art. 297 alin. (1) din Codul fiscal*. De asemenea, jurisprudența CJUE din cauza C-430/19 nu este defel aplicabilă speței deoarece aceasta nu se referă la refuzul acordării dreptului de deducere a TVA pe baza unor simple bănuieli nesusținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale și la probarea realității operațiunilor economice de către persoana impozabilă cu alte documente în afara facturii, așa cum este situația reținută în cauza invocată.

6.Este adevărat că din punct de vedere al formalităților societatea nu putea să-și exercite dreptul de deducere în lipsa facturii conform art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, însă și această deducere ulterioară momentului faptului generator/exigibilității TVA *putea fi efectuată prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală*, după cum se prevede expres la art. 301 alin. (2) teza întâi din Codul fiscal. Societatea nu se află în situația de excepție reglementată de teza a doua a acestui articol din Codul fiscal deoarece TRR SRL nu a emis o factură de corecție la o factură inițială, ci a emis singura factură pentru operațiunea de cesiune din anul 2013 abia în data de 20.02.2020, după împlinirea termenului de prescripție de 5 ani.

Totodată, se reține că societatea contestatoare ignoră faptul că este persoană afiliată cu prestatoarea TRR SRL, după cum reiese din declarația de afiliere prezentată organelor de inspecție fiscală, astfel că nu poate opune lipsa facturii emisă de prestator din moment ce putea să influențeze activitatea acestuia, inclusiv facturarea, prin prisma relațiilor de afiliere existente. Dimpotrivă, după cum reiese din contestația formulată, motivația reală a neemiterii facturii de

către TRR SRL este aceea că societatea nu a obținut venituri din activități economice și nu a avut majorare de capital social în perioada 2013-2019; or, *motivul imposibilității plății prețului contractului nr. C1/05.06.2013 nu poate reprezenta un motiv legal pentru "mutarea" faptului generator de la momentul prestării serviciilor la momentul emiterii facturii*, așa cum susține societatea prin contestația formulată.

De altfel, prin contestație societatea a recunoscut incidența instituției prescripției în cazul cesiunii drepturilor patrimoniale din contractele de asociere în participațiune și, așa cum s-a demonstrat în precedent, **în speță este vorba de o operațiune unică**, în care cedarea drepturilor patrimoniale și conexe aferente este operațiunea principală, iar "livrabilele", adică studiile și documentațiile aferente proiectului eolian, reprezintă operațiunile accesorii, pentru care faptul generator și exigibilitatea nu pot fi descompuse artificial în conformitate cu jurisprudența CJUE anterior precizată.

Prin urmare, în raport de cele anterior prezentate se reține faptul că argumentele aduse de societatea ABC SA în susținerea contestației nu sunt de natură a înlătura în vreun fel constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la momentul producerii faptului generator și a exigibilității TVA, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 280, art. 281, art. 282, art. 297, art. 299 și art. 301 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 23, pct. 67 și pct. 71 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 219 alin. (1) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respinge contestația ABC SA formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/mm.nn.2021, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/mm.nn.2021 pentru TVA în sumă de Q lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.