



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Administrare a  
Marilor Contribuabili**  
**Serviciul Soluționare Contestații**

**ANAF**

Direcția Generală de Administrare  
a Marilor Contribuabili

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,  
Corp A, sector 3, București  
Tel: 021 4089450  
Fax: 021 4089301  
e-mail: contestatii.DGAMC@mfinante.ro

### **DECIZIA nr. 99/ 27.09.2017**

privind soluționarea contestației depuse de

#### **S.C. X SA**

înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații

din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili  
sub nr. SSC 1302/07.07.2017

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.A.M.C. prin adresa nr. X/03.07.2017, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC X/07.07.2017, asupra contestației formulată de **SC X SA**, cu sediul social în municipiul X, strada Calea X, nr. X, județul X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. X, având CIF X, prin reprezentantul legal dnul X, în calitate de Director General.

**Societatea solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/28.04.2017, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspectie Fiscala în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC X/28.04.2017, în ceea ce privește suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sarcina societății.**

De asemenea, societatea solicită **anularea parțială a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/25.05.2017**, în privința dobânzilor și penalităților de întârziere calculate asupra taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare și mijloacelor fixe trecute în conservare în cuantum de X lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că **Decizia de impunere privind**

**obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-MC X/28.04.2017** a fost comunicata societatii in data de **12.05.2017**, iar contestatia a fost inregistrata la registratura Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la data de **26.06.2017**, conform stampilei registraturii aplicata pe contestatie, aflata în original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art. 269, art. 270 alin.(1) și art. 272 alin.(3) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare, X SA la data depunerii contestatiei figurand la pozitia nr. X din „*Lista marilor contribuabili care sunt administrati de D.G.A.M.C. începând cu data de 1 ianuarie 2017 conform criteriilor de selectie prevazute de OPANAF nr. 3609 din 15 decembrie 2016*”, Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit sa solutioneze contestatia formulata de X SA.

Prin cererea nr. X/24.07.2017, X SA a solicitat acordarea unei audiente in vederea discutarii concluziilor incluse in actele administrative contestate, precum si a argumentelor prezentate de societate in cuprinsul contestatiei formulate impotriva Deciziei de impunere nr. F-MC X/28.04.2017 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC X/28.04.2017 si a Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii nr. X/25.05.2017.

**I. Prin contestatia formulata, SC X SA solicita anulara partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-MC X/28.04.2017** emisă de D.G.A.M.C.-A.I.F. în baza Raportului de inspectie fiscală nr. F-MC X/28.04.2017, **in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in quantum de X lei**, compusa din suma de X lei reprezentand TVA aferenta livrarilor intracomunitare si suma de X lei reprezentand TVA aferenta mijloacelor fixe trecute in conservare, precum si **anulara partiala a Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. X/25.05.2017 in privinta accesoriilor aferente sumei de X lei** ce reprezinta TVA stabilita suplimentar de catre organele de inspectie fiscala, sustinand urmatoarele:

*Cu privire la suma X lei reprezentand TVA colectata aferenta livrarilor intracomunitare efectuate catre beneficiari care nu prezinta cod valid de TVA atribuit de un alt stat membru.*

In contestatia depusa, societatea isi bazeaza rationamentul si argumentele atat pe legislatia nationala de TVA, cat si pe directivele europene care reglementeaza sistemul comun al TVA. De asemenea,

Societatea face referință la jurisprudenta Curtii de Justiție a Uniunii Europene („CJUE”), respectiv la numeroase decizii ale acesteia, având ca scop clarificarea interpretării prevederilor directivelor europene privind sistemul comun al TVA, arătând faptul că, în contextul aderării României la Uniunea Europeană, România s-a obligat, printre altele, să respecte acquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile CJUE, considerând că interpretările date de această instanță europeană trebuie urmate de autoritățile fiscale din România, în vederea aplicării uniforme a legislației de TVA.

Societatea invocă principiul aplicabilității directe a prevederilor Directivei 112/2006 și a jurisprudentei europene, astfel încât contribuabilii pot invoca în mod direct prevederile clare ale Directivei 112/2006 împotriva autorităților statului, în situația în care norma națională de transpunere este neclară sau nu a transpus complet directiva, urmând ca interpretarea dată acesteia în jurisprudenta europeană să prevaleze oricărui prevederi naționale și precizează că acest principiu a fost transpus și implementat în legislația românească în cuprinsul art. 11 alin. (11) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016, care prevede în mod expres că, *„În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.”*

Societatea menționează că în cadrul raportului de inspecție fiscală, organele fiscale invocă Decizia CJUE *in 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 Moinesti* precizând că este inechitabilă și dualistă abordarea organelor fiscale care invocă împotriva contribuabililor efectul obligatoriu al deciziilor CJUE cu privire la ajustarea de TVA aferentă mijloacelor fixe trecute în conservare, dar pe de altă parte, neagă dreptul contribuabilului de a se prevala de efectul obligatoriu al deciziilor CJUE în legătura cu interpretarea prevederilor legale europene care reglementează livrarile intracomunitare.

De asemenea, arată că organele fiscale refuză să aplice pe toată perioada supusă controlului fiscal dezlegarea dată de instanța europeană prin Hotărârea pronunțată în cauza C-21/16 Euro Tyre, prin care a statuat că *„Articolul 131 și articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală a unui stat membru să refuze scutirea de taxă pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare pentru simplul motiv că, la data acestei livrări, persoana care achiziționează bunurile, cu domiciliul în statul membru de destinație și titulară a unui număr de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată valabil pentru operațiunile efectuate în acest stat, nu este nici înregistrată în sistemul de schimb de informații privind taxă pe valoarea*

*adăugată, nici supusă unui regim de impozitare a achizițiilor intracomunitare, deși nu există niciun indiciu concret cu privire la existența unei fraude și s-a demonstrat că sunt îndeplinite condițiile de fond pentru scutire. În acest caz, articolul 138 alineatul (1) din directiva menționată, interpretat în lumina principiului proporționalității, se opune de asemenea unui astfel de refuz în cazul în care vânzătorul avea cunoștință de împrejurările caracteristice ale situației persoanei care achiziționează bunurile în ceea ce privește aplicarea taxei pe valoarea adăugată și avea convingerea că ulterior persoana care achiziționează bunurile urma să fie înregistrată cu efect retroactiv în calitate de operator intracomunitar.”*

Societatea arata ca organele fiscale admit aplicarea prevederilor jurisprudentei CJUE, prin urmare admit implicit posibilitatea aplicarii scutirii de TVA chiar si in absenta unui cod valid al beneficiarilor, insa apreciaza ca acestea ar fi aplicabile numai incepand cu data pronuntarii, mai precis cu 2016, iar nu si anterior acestei date si solicita organului de solutionare a contestatiei sa constate caracterul nelegal al impunerii realizate de organele fiscale prin raportare la jurisprudenta CJUE de interpretare a normelor europene si a normelor nationale de transpunere, care sunt pe deplin aplicabile in toata perioada supusa inspectiei fiscale.

In sustinerea contestatiei depuse, societatea prezinta urmatoarele argumente in ceea ce priveste aplicabilitatea scutirii de TVA in cazul livrarilor de bunuri intracomunitare aratand urmatoarele:

a) Cadrul legal european, prezentand dispozitiile legale referitoare la persoana impozabila si la livrarea intracomunitara din Directiva TVA.

b) Cadrul legal national, prezentand dispozitiile legale din legislatia nationala in domeniul TVA, si anume art. 127 (1) – (2), art. 128 alin. 9, art. 143 alin.(2), art. 132 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum prevederile prevazute la punctului 10 alin. (1) si (3) din Hotararea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, concluzionand ca sunt scutite de la plata TVA operatiunile prin care bunurile sunt transportate dintr-un stat membru in alt stat membru, catre o persoana impozabila ce actioneaza ca atare intr-un alt stat membru decat cel în care incepe transportul bunurilor;

c) Conditiiile legale pentru ca o livrare sa fie considerata livrare intracomunitara scutita de TVA, precizând ca o livrare sa fie considerata livrare intracomunitara scutita de TVA, se impune indeplinirea urmatoarelor trei conditii:

- transferul dreptului de a dispune de bun in calitate de proprietar, concluzionand că exista un transfer de poprietate, in sensul art. 128, alin.(1) din Codul fiscal,

- deplasarea fizica a bunurilor dintr-un stat in altul, aratand ca aceasta conditie nu a fost pusă sub semnul indoielii de catre echipa de control,

- calitatea de persoana impozabila a persoanei care achizitioneaza bunurile, concluzionand ca aceasta calitate nu depinde de atribuirea unui numar de identificare fiscala.

Desi societatea contestatoare admite ca legislatia TVA impune persoanei impozabile obligatia de a mentiona pe factura numarul de identificare cu care a efectuat livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor si numarul utilizat de clientul sau in operatiunea mentionata, precum si obligatia de a depune o declaratie recapitulativa trimestriala a clientilor identificati in scopuri de TVA carora le-a furnizat bunuri in conditiile mentionate la articolul 138 din Directiva TVA, respectiv art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, concluzioneaza ca acestea sunt *instrumente de control fiscal cu caracter preventiv*, care vizeaza sa impiedice ca persoana care achizitioneaza bunurile sa se sustraga de la plata TVA. De aici nu se poate deduce ca se dobandeste calitatea de persoana impozabila numai la obtinerea numarului de identificare si nici că indicarea acestui numar reprezinta unicul mijloc de a dovedi ca persoana care a achizitionat bunurile a actionat in cadrul operatiunii in calitatea sa de persoana impozabila. Prin urmare, nerespectarea acestei obligatii nu poate priva vanzatorul de scutirea de TVA la care are dreptul.

Societatea arata ca obtinerea unui cod valid de TVA nu este intrinsec legata de calitatea persoana impozabila, asa cum eronat au motivat autoritatile fiscale. De asemenea prezinta societatile beneficiare, respectiv X, Y, Z, W, Q, si solicita organului de solutionare a contestatiei sa constate ca societatile beneficiare, mentionate mai sus, sunt persoane impozabile, ce desfasoara activitati in diferite industrii, si prin urmare „actioneaza ca atare/ca si persoane impozabile”, fiind nelegala colectarea de TVA suplimentara prin neacceptarea scutirii de TVA.

d) Negarea dreptului de a beneficia de scutirea de TVA ar încălca grav principiul proportionalitatii si al prevalentei substantei asupra formei, si faptul ca cei cinci operatori intracomunitari aveau codurile de TVA invalidate nu poate avea repercusiuni asupra patrimoniului societatii contestatoare, care ar fi astfel sanctionata pentru fapta altuia, cu atat mai mult cu cat conditiile substantiale privind scutirea de TVA aplicabila livrarilor intracomunitare sunt indeplinite.

e) Potrivit jurisprudentei CJUE, nu se poate deroga de la principiul neutralitatii, exceptand cazurile de fraudă, precizand faptul ca aceste conditii formale impuse de legislatia nationala pot impiedica acordarea dreptului societatii la scutirea de TVA numai în situatia in care incalcarea lor are ca efect impiedicarea probarii cu certitudine a cerintelor de fond. Or, in speta de fata, societatea a argumentat si a probat indeplinirea celor doua conditii de fond pentru acordarea scutirii pentru livrarile intracomunitare (transferul dreptului de a dispune de bun ca un proprietar si miscarea fizica a bunului dintr-un stat membru in alt stat membru).

f) Neaplicarea scutirii ar presupune că România ar colecta TVA în lipsa oricărei creanțe fiscale, întrucât logica regimului operațiunilor intracomunitare este aceea că țara în care se consumă bunul este țara care percepe integral TVA, la cota aplicabilă din aceasta țară. Prin urmare, chiar și în lipsa dublei impuneri s-ar produce o redistribuire a competenței fiscale contrara principiului neutralității.

g) Îndeplinirea altor condiții referitoare la scutirea de TVA a livrarilor intracomunitare de bunuri, arătând că facturile emise de societate îndeplinesc întru totul cerințele legale prevăzute de art. 155 alin. (5) și alin. (19) din Codul fiscal și că singura mențiune criticată de echipa de control în privința formei facturilor este reprezentată de codul de TVA al beneficiarului din UE menționat pe facturile de livrare, cu privire la a cărei necesitate a prezentat în cuprinsul contestației toate argumentele relevante.

Societatea solicită organului de soluționare să constate caracterul nelegal și netemeinic al rationamentului echipei de inspecție fiscală care, deși a constatat că potrivit jurisprudenței CJUE, societatea ar fi beneficiat de scutirea de la plata TVA în condițiile livrării intracomunitare, a refuzat în mod vădit nelegal să o aplice invocând în mod eronat ca interpretarea dată de Curtea Europeană ar fi valabilă numai începând cu 2016, iar nu și pentru trecut și să procedeze la anularea TVA aferentă livrarilor intracomunitare.

*Cu privire la TVA în suma de X lei stabilită ca urmare a ajustării de TVA deductibile aferente mijloacelor fixe trecute în conservare.*

Motivul contestației formulate de societate în ceea ce privește ajustarea TVA aferentă mijloacelor fixe este argumentat astfel:

“Potrivit prevederilor art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile. În acest sens, având în vedere că societatea a utilizat mijloacele fixe în cadrul secției de producție Mannesmann în vederea producției de teava trasa la cald, AMTP Iași avea dreptul să își deducă TVA aferentă achiziției respectivelor mijloace fixe.”

Societatea menționează că în perioada supusă verificării, activitatea ei constă în producția de tevi de oțel sudate longitudinal din banda laminată la cald sau la rece. În vederea producției acestor tevi, societatea utilizează mai multe linii de producție dedicate mai multor secții de producție printre care, Secția X – responsabilă de producția tevilor trase la cald.

Secția X, responsabilă cu producția tevilor trase la cald a suferit o reducere semnificativă a cererii ca urmare a condițiilor pietei. Ca urmare a pierderilor semnificative înregistrate, conducerea societății a fost nevoită ca la începutul anului 2012 să sisteze fabricarea produsului respectiv în secția Mannesmann.

Avand in vedere ca in cadrul sectiei existau mijloace fixe aflate inca in stare buna de folosinta, societatea a analizat diverse optiuni de intrebuintare a acestora, si a conchis ca parte din acestea sa fie alocate altor sectii de productie, iar restul de mijloace fixe ce nu pot fi utilizate pentru fabricarea altor produse, sa fie puse in conservare pana la emiterea unei decizii cu privire la destinatia acestora, respectiv vanzare, inchiriere, utilizare in alta linie de afaceri etc.

Societatea enumera situatiile standard pentru care exista obligatia ajustarii, astfel:

Potrivit prevederilor art. 149 din Codul fiscal si a normelor metodologice aferente in vigoare la momentul punerii in conservare a mijloacelor fixe de catre societate (in anul 2012), ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital se efectuează în următoarele situații:

- conform art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1 *“in situatia in care bunul de capital este folosit de persoana impozabila: 1. integral sau partial, pentru alte scopuri decat activitatile economice;*

Potrivit acestei prevederi, societatea ar fi trebuit sa foloseasca bunurile in alte activitati decat cele economice sau in scop personal ori pentru beneficiul altei persoane, conditie neindeplinita de societate, avand in vedere ca bunurile sunt in continuare alocate gestiunii societatii si sunt pastrate in conservare in cadrul companiei pentru potențiale activități de producție viitoare, nefiind folosite in alte activitati ce nu tin de activitatea economica a AMTP Iași.

- conform art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 2 *“in situatia in care bunul de capital este folosit de persoana impozabila: 2. pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei;*

Potrivit acestei prevederi, societatea ar fi trebuit sa aloce si sa foloseasca bunurile in cadrul unei activitati scutite fara drept de deducere, prevazuta la art. 141 din Codul fiscal in vigoare la momentul punerii in conservare (respectiv art. 292 din Codul fiscal in vigoare incepand 1 ianuarie 2016). Intrucat societatea nu realizeaza astfel de operatiuni, o astfel de alocare este imposibil de realizat.

- conform art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 3 *“in situatia in care bunul de capital este folosit de persoana impozabila: 3. pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a taxei intr-o masura diferita fata de deducerea initiala;*

Potrivit acestei prevederi, societatea ar fi trebuit sa aloce bunurile unei activitati care presupune acordarea unui drept diferit de deducere a TVA decat cel exercitat initial pentru achizitia mijloacelor fixe, si anume parte pentru operatiuni taxabile, si parte pentru operatiuni scutite fara drept de deducere.

- conform art. 149 alin. (4) lit. b) *“in cazurile in care apar modificari ale elementelor folosite la calculul taxei deduse”;*

Potrivit acestei prevederi, societatea ar fi trebuit sa aplice pro-rata in functie de care, aceasta ar fi avut obligatia ajustarii anuale a taxei deduse initial, conditie neindeplinita in cazul de fata.

- conform art. 149 alin. (4) lit. d) *in situatia in care bunul de capital isi inceteaza existenta, cu exceptia cazurilor in care se dovedeste ca respectivul bun de capital a facut obiectul unei livrari sau unei livrari catre sine pentru care taxa este deductibila;*

Pentru indeplinirea acestei conditii, bunurile in cauza ar fi trebuit sa-si inceteze existenta in cadrul perioadei de ajustare, situatie in care Societatea nu s-a incadrat, avand in vedere ca bunurile se afla in gestiunea Societatii in momentul de fata, asa cum rezulta din inventarierea realizata de Societate si din evidenta contabila.

- conform art. 149 alin. (4) lit. e) *in cazurile prevazute la art. 138.”*

Potrivit acestei prevederi, Societatea, ca beneficiar al unor prestari de servicii respectiv livrari de bunuri, ar fi fost nevoita sa ajusteze TVA dedusa initial pentru operatiuni permise pentru care furnizorul acestora a fost nevoit sa ajusteze baza impozabila conform art. 138 din Codul fiscal in vigoare la momentul punerii in conservare (spre exemplu, in cazul in care AMTP Iași refuza calitatea, cantitatea sau pretul bunurilor ori serviciilor achizitionate). Or, societatea nu se afla in mod evident in acest context pentru mijloacele fixe aferente sectiei X.”

Societatea sustine ca plasarea in conservare a mijloacelor fixe de catre X nu este prevazuta expres ca o situatie care necesita ajustarea TVA dedusa la data achizitiei si aceasta nu se incadreaza in cele prevazute de Codul fiscal pentru ajustarea TVA deductibile cu privire la bunurile de capital, astfel ca societatea nu avea obligatia de a ajusta TVA dedusa la achizitia mijloacelor fixe pe care le-a utilizat in sectia X, dar pe care le-a plasat ulterior in conservare ca urmare a deciziei societatii de a inchide sectia X ca o consecinta a lipsei cererii de bunuri produse in cadrul acestei sectii, si anume “teava trasa la cald”.

De asemenea sustine ca, chiar daca mijloacele fixe trecute in conservare nu se mai folosesc o perioada de timp, nu se poate considera ca bunurile de capital la care facem referire sunt utilizate in alte scopuri decat activitatile economice si nici in operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei, cu atat mai mult cu cat societatea poate face dovada existentei lor in patrimoniul societatii si nefolosinta lor in alte activitati (interes personal sau pentru terti), concluzionand ca, in baza prevederilor legale de TVA, trecerea in conservare a bunurilor de capital nu constituie un eveniment de natura a genera obligatia de ajustare a taxei deduse initial la achizitia respectivelor bunuri.

Societatea invoca intentia de a desfasura operatiuni impozabile argumentand:

„Din coroborarea prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 1 si art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal in vigoare la momentul punerii in conservare a bunurilor,



rezulta ca orice persoana impozabila va deduce TVA pentru bunurile/serviciile obtinute ori pe care urmeaza sa le obtina daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Mai mult, punctul 45 alin. (1) din Normele Metodologice prevede ca: „...orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa [...], din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica [...]. Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.”

Totodata, potrivit pct. 45 alin. (6) din Normele Metodologice, “dreptul de deducere poate fi pastrat si in alte situatii in care achizitiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economica a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de vointa sa, astfel cum a fost pronuntata Hotararea Curtii Europene de Justitie in Cauza C-110/94 *Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) impotriva Statului Belgian.*”

Asadar, deducerea TVA aferenta achizitiei mijloacelor fixe nu este conditionata de realizarea unui venit, ci de intentia de a desfasura operatiuni taxabile.”

Societatea invoca cazuri din jurisprudenta europeana sustinand:

“Jurisprudenta europeana mentioneaza prin diverse cauze, ca este imperios necesar sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare, sa deduca TVA aferenta unor lucrari de investitii efectuate cu intentia de a desfasura operatiuni taxabile. Astfel, în mod specific am extras în cele ce urmează câteva paragrafe relevante, dupa cum urmeaza:

- Cauza Ghent Coal Terminal NV (C-37/95) – este imperios necesar să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare să deducă TVA aferentă unor lucrări de investiții efectuate cu intenția de a desfășura operațiuni taxabile. Dreptul de deducere obținut rămâne valabil, chiar și în situația în care investiția este desființată din motive independente de voința persoanei impozabile respective, iar activitatea respectivă nu se mai desfășoară.

- Cauza INZO (C-110/94) – prima cheltuială aferentă unei investiții poate fi considerată activitate economică, iar în acest context autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități taxabile.

Asadar, din analiza dispozitiilor legale fiscale mai sus mentionate, rezulta ca dreptul de deducere a TVA ramane dobandit, atunci cand intentia Societatii este de a folosi bunurile in activitatea economica, chiar daca acest lucru nu mai poate fi realizat din motive obiective ce nu depind de vointa sa (cum ar fi conditiile pietei, situatia financiara sau schimbarea tipurilor de produse realizate de o societate).

Or, in cazul de fata, societatea a fost nevoita din cauze obiective, ce nu au tinut de vointa sa, precum scaderea cererii pe piata cu privire la produsul fabricat cu ajutorul utilajelor la care facem referire, respectiv conditiile nefavorabile economice care au condus la decizia societatii de a nu investi in continuare in tehnologia de productie pentru teava trasa la cald invocand indicatori financiari cu privire la nivelul cererii din piata pentru un astfel de produs versus costurile estimate a fi realizate pentru a produce aceste bunuri (indicatori ce ar fi reflectat clar o investitie neprofitabila pentru Societate), sa tina mijloacele fixe in conservare pentru o perioada indelungata de timp cu scopul principal de a le valorifica.”

Societatea considera aprecierile organelor de control in legatura cu reducerea semnificativa a valorii prin reevaluarea efectuata la data de 31.12.2014 ca fiind irelevanta in motivarea ajustarii de TVA, avand in vedere ca prevederile legale in vigoare care stabilesc situatiile de ajustare a TVA deductibila pentru mijloace fixe nu impun necesitatea existentei unui raport de evaluare si nici nu conditioneaza aceasta ajustare de valoarea mijlocului fix.

Societatea mentioneaza ca optiunea de casare nu a fost prioritara pentru societate, avand in vedere caracteristicile utilajelor la care facem referire, precum si investitiile efectuate de catre societate. Cu toate acestea, societatea a luat in considerare si casarea mijloacelor fixe la care facem referire, optiune care insa nu a fost pusa in practica, utilajele aflandu-se inca in patrimoniul societatii.

Societatea precizeaza ca la momentul actual pentru casarea mijloacelor fixe, sunt aplicabile dispozitiile legale in materie de TVA in vigoare incepand cu 1 ianuarie 2016. In acest sens, pct. 79 alin. (17) din Normele Metodologice mentioneaza “[...] Casarea activelor corporale fixe care sunt bunuri de capital in conformitate cu prevederile art. 305 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal nu implica efectuarea de ajustari ale taxei deduse. Prin casare, in sensul TVA, se intelege operatia de scoatere din functiune a activului respectiv, urmata de dezmembrarea acestuia, indiferent daca partile componente rezultate sunt sau nu sunt valorificate”, astfel ca, in cazul in care societatea ar lua, in prezent, decizia de a casa mijloacele fixe aferente sectiei X, potrivit prevederilor de TVA in vigoare in anul 2017, nu ar exista obligatia ajustarii taxei deduse, indiferent daca ulterior casarii, partile componente ar fi valorificate sau nu.

**II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili** la X SA in perioada 21.11.2016 – 28.04.2017, ce a avut ca obiect taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.01.2011-30.06.2016, a fost intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC X/28.04.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MC X/28.04.2017, comunicate contribuabilului in data de 12.05.2017.

Prin Decizia de impunere nr. F-MC X/28.04.2017 emisa in baza constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC X/28.04.2017, s-au stabilit obligatii de plata suplimentare datorate la bugetul de stat in suma totala de X lei, din care societatea contesta doar suma de X lei compusa din:

- X lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor intracomunitare efectuate de X SA catre beneficiari care nu prezinta cod valid de TVA atribuit de un alt membru;

- X lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita ca urmare a ajustarii taxei pe valoarea adaugata deductibila aferenta mijloacelor fixe trecute in conservare.

Astfel, cu ocazia efectuarii inspectiei, echipa de control a identificat in raportul privind informatiile primite prin sistemul VIES un numar de 23 de livrari suspecte efectuate de X SA catre 13 operatori economici intracomunitari, dintre care 8 aveau coduri de TVA invalide si 5 aveau coduri de TVA invalidate temporar.

Diferenta de TVA in suma de X lei stabilita in timpul inspectiei fiscale este aferenta **livrarilor intracomunitare in suma de X lei** efectuate de X SA catre 5 parteneri intracomunitari (X din Germania, X din Franta, X din X , X din Olanda, X din Olanda) **dupa data de sfarsit a valabilitatii pentru codurile de TVA.**

De asemenea, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de ajustat in suma de X lei pentru trei mijloace fixe achizitionate de societate dupa data aderarii, puse in functiune in anii 2008/2009, avand durata normala de utilizare stabilita pentru amortizarea fiscala mai mare de 5 ani, si anume:

- *Presă Kocks*, data punerii in functiune 15.12.2009, valoare de achizitie X lei (din care pentru valoarea de X lei societatea a dedus TVA in suma de X lei, iar pentru valoarea de X lei nu a dedus TVA), valoarea justa conform raport de evaluare la 31.12.2012 – 526.731 lei, durata ramasa de amortizare la 31.12.2012 – 7 ani, valoarea justa conform raport de evaluare la 31.12.2014 – X lei;

- *Instalatie de captare pulberi metalice*, data punerii in functiune 22.12.2009, valoarea de achizitie totala X lei (X lei valoarea de achizitie si X lei modernizare ulterioara), valoarea justa conform raport de evaluare la 31.12.2012 – X lei, durata ramasa de amortizare la 31.12.2012 – 6 ani, valoarea justa conform raport de reevaluare la 31.12.2014 -2.200 lei ;

- *Ferastrau volant*, data punerii in functiune 01.09.2008, valoarea de achizitie X lei, valoarea justa conform raport de reevaluare la 31.12.2012 – 624.217 lei, durata ramasa de amortizare la 31.12.2012 – 8 ani si 10 luni, valoarea justa conform raport de reevaluare la 31.12.2014 – 2.200 lei.

Avand in vedere ca, in cadrul perioadei de ajustare de 5 ani, societatea a decis trecerea in conservare a acestora in cursului anului 2012, in anul 2013 a dispus aprobarea casarii mijloacelor fixe, iar in anul 2014 acestea au fost reevaluate suportand o reducere semnificativa a valorii (cu mai mult de

99%), nemaifiind utilizate pentru efectuarea de operatiuni taxabile, echipa de inspectie fiscala a considerat ca mijloacele fixe respective si-au incetat existenta si nu se afla in perioada premergatoare derularii de operatiuni taxabile si, drept urmare, a stabilit TVA de ajustat in suma de X lei.

**III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatara si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:**

**1. Cu privire la diferenta de TVA in suma de X lei stabilita suplimentar de plata in sarcina societatii de organele de inspectie fiscala, cauza supusa solutionarii este daca operatiunile efectuate de SC X SA, reprezentand livrari intracomunitare, sunt scutite de la plata taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care beneficiarii respectivelor livrari nu detin coduri valide de TVA atribuite de alte state membre.**

***In fapt***, organele de inspectie fiscala au constatat ca X SA a efectuat livrari intracomunitare in suma de X lei catre un numar de cinci parteneri intracomunitari, si anume: societatea X din Germania, X din Franta, X din Marea Britanie, X din Olanda, X din Olanda.

In urma interogarii bazei de date constituita in conformitate cu prevederile art. 17 din Regulamentul Consiliului CE nr. 904/2010 privind cooperarea administrativa si combaterea fraudei in domeniul TVA, s-a constatat ca cele cinci societati beneficiare mai sus mentionate nu detineau un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA in perioada in care contestatara a emis facturi pentru livrarile respective, acestea fiind efectuate **dupa data de sfarsit a valabilitatii pentru codurile de TVA.**

In consecinta, organele de inspectie fiscala au procedat la taxarea acestor operatiuni, respectiv au stabilit ca X SA avea obligatia colectarii si platii taxei pe valoarea adaugata in suma totala de X lei aferenta facturilor de livrare catre cei cinci beneficiari, suma pe care au stabilit-o ca diferenta de taxa pe valoarea adaugata.

X SA precizeaza ca rationamentul echipei de inspectie fiscala are un caracter nelegal si netemeinic si solicita organelor fiscale sa aplice scutirea de la plata TVA pentru aceste livrari intracomunitare de bunuri.

***In drept***, art.143 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

**„(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:**

**a) livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, [...]”.**

Pentru explicitarea si aplicarea unitara a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul ministrului finantelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) si art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care la art.10 alin.(1) prevede:

**„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:**

**a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;**

**b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, și după caz,**

**c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”**

Din prevederile legale enuntate, se retine ca livrarile intracomunitare de bunuri sunt scutite de TVA daca cumparatorul comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru. De asemenea, se retine ca scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri se justifica cu factura care trebuie sa contina informatiile prevazute de lege, printre care in mod obligatoriu **codul de inregistrare in scopuri de TVA cu care se identifica cumparatorul in celalalt stat membru**, cu documente care atesta că bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru si cu orice alte documente, respectiv contractul, documentele de asigurare.

Potrivit Anexei nr. 1 pct. 2 din OMFP nr. 1706/2006 pentru aprobarea Procedurii de solicitare a verificarii valabilitatii codului de inregistrare in scopuri de TVA si a datelor de identificare ale persoanelor inregistrate in scopuri de TVA in celelalte state membre, de catre persoane inregistrate in scopuri de TVA in Romania, in vigoare de la 01.01.2007:

**“2. Verificarea valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, furnizate vânzătorilor din ROMÂNIA de către cumpărători din alte state membre, cade în sarcina vânzătorului; informațiile obținute ca urmare a solicitării de verificare au caracter informativ și nu obligă în nici un fel furnizorul informației.”**

Prin urmare, din dispozitia legala mentionata, se retine faptul ca obligatia verificarii valabilitatii codurilor de inregistrare in scopuri de TVA a cumparatorilor din alte state membre revine vanzatorului din Romania.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC X/28.04.2017 rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au acordat contestatarei dreptul de

scutire pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor intracomunitare efectuate catre terti beneficiari intracomunitari, respectiv catre societatile X din Germania, X din Franta, X din Marea Britanie, X BV din Olanda, X din Olanda, in valoare totala de X lei, intrucat nu au fost indeplinite conditiile prevazute la art. 143 alin. 2 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si anume codurile de inregistrare in scopuri de TVA atribuite cumparatorilor in statele membre, completate pe facturile de livrari intracomunitare, sunt invalide.

Potrivit reglementarilor legale enuntate mai sus, justificarea scutirii de TVA pentru livrarile intracomunitare se face cu factura fiscala care cuprinde, in mod obligatoriu, codul **valabil** de inregistrare in scopuri de TVA al cumparatorului.

In contextul de mai sus, reiese ca cei cinci beneficiari nu detineau un cod valabil de identificare in scopuri de TVA, fapt confirmat de raportul privind informatiile primite prin sistemul VIES solicitat cu ocazia efectuarii inspectiei fiscale si recunoscut, de altfel, in contestatie si de societatea contestatara, astfel ca livrarile intracomunitare efectuate de X SA catre societatile mai sus mentionate s-au realizat sub cod invalid de TVA.

In plus, societatea a depus Adresa de inaintare inregistrata la sediul DGAMC sub nr. X/26.07.2017 din care rezulta faptul ca, intr-adevar, la data emiterii facturilor respective, beneficiarii nu detineau cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA intrucat: X s-a dizolvat si a fost preluata de X France incepand cu data de 07.08.2013, societatea X a fost rascumparata de X in 2011, X a fost preluata de compania X, societatea X desfasoara activitate comerciala sub denumirea de X si i-a comunicat contestatarei noul cod de TVA, iar societatea X a instiintat conducerea X SA cu privire la schimbarea detaliilor societatii incepand cu data de 01.01.2014. Din aceste documentele depuse ulterior contestatiei de catre societate, reprezentand traduceri din limba engleza, franceza si olandeza ale anexelor 6,7,8,9 si 10 existente la dosarul contestatiei, organul de solutionare retine ca, desi societatea a fost informata cu privire la modificarea codurilor de inregistrare in scopuri de TVA ale celor cinci beneficiari, aceasta a continuat sa inscrie in facturi vechile coduri, care nu mai erau valabile.

Fata de cele de mai sus, intrucat codurile de TVA completate de societatea contestatoare pe facturile de livrari intracomunitare nu erau valide, rezulta ca **facturile fiscale nu contin toate informatiile prevazute de lege** pentru ca societatea sa justifice scutirea de TVA pentru respectivele livrari intracomunitare de bunuri.

In ceea ce priveste invocarea de catre societate a jurisprudentei Curtii de Justitie a Uniunii Europene, organul de solutionare retine ca, in lipsa din Directiva 2006/112 a unei dispozitii concrete in ceea ce priveste probele pe care persoanele impozabile sunt obligate sa le prezinte pentru a beneficia de scutirea de TVA, sarcina de a stabili conditiile in care scutesc livrarile

intracomunitare pentru a asigura aplicarea corecta si directa a scutiilor si pentru a preveni orice posibila fraudă, evaziune sau abuz, revine statelor membre, conform cu art. 131 din Directiva 2006/112. Cu toate acestea, in exercitarea competentelor lor, statele membre trebuie sa respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridica a Uniunii, intre care figureaza, in special, principiile securitatii juridice si proportionalitatii.

Astfel, fara sa contravina legislatiei europene, legislatia romaneasca prevede in mod expres documentele si conditiile in care poate fi aplicata scutirea de TVA in cazul unei livrari intracomunitare, prevazute de OMFP nr. 2222/2006, una dintre conditii fiind inscrierea, in mod obligatoriu, pe facturi, a codului valabil de inregistrare in scopuri de TVA.

Potrivit unei jurisprudente constante in materie, Curtea a stabilit ca nu ar fi contrar dreptului comunitar sa se pretinda ca furnizorul sa ia orice masura care i s-ar putea pretinde in mod rezonabil pentru a se asigura ca operatiunea pe care o efectueaza nu il determina sa participe la o fraudă fiscala.

Referitor la argumentele societatii potrivit carora prevederile legislatiei in materie de TVA din Romania care conditioneaza strict aplicarea scutirii de TVA de comunicarea unui cod valid de TVA emis de alte state membre sunt contrare Directivei 112/2006 privind TVA si jurisprudentei Curtii de Justitie a Uniunii Europene, precum si faptul ca Dispozitiile comunitare se aplica cu prioritate, acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat jurisprudenta CJUE poate fi invocata doar in situatia in care nu exista prevederi contrare in legislatia nationala, astfel ca, pana la amendarea legislatiei nationale citate in speta, aceasta prevaleaza in solutionarea cauzei.

Mai mult, se retine ca, potrivit art. 9 alin. (3) din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil care prevede: „Interpretarea legii de catre instanta se face numai in scopul aplicarii ei in cazul dedus judecatii”, coroborat cu art. 10 din acelasi act normativ potrivit caruia: „Legile care deroga de la o dispozitie generala [...] se aplica numai in cazurile expres si limitativ prevazute de lege”, o anumita interpretare a legii de catre instanta nu poate fi aplicata prin analogie si in alte spete.

Societatea invoca si principiul neutralitatii fiscale care impune ca deducerea TVA sa fie permisa atata timp cat conditiile materiale sunt indeplinite. Organul de solutionare retine in ceea ce priveste argumentul societatii referitor la faptul ca a demonstrat indeplinirea conditiilor de fond cu privire la livrarile intracomunitare in discutie, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat chiar daca completarea facturilor cu codul de inregistrare in scopuri de TVA reprezinta un aspect de natura formala si nu unul de fond, legiuitorul a prevazut ca fiecare persoana impozabila la momentul efectuării unei operatiuni economice sa se identifice cu un cod de platitor de TVA. Mai mult, aceste conditii de fond si forma trebuie indeplinite cumulativ. Astfel, inscrierea pe facturi a unui cod care este

valabil reprezinta, conform prevederilor art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, un element obligatoriu, iar neinscrierea acestui cod sau inscrierea unui cod care nu este valabil pe facturi conduce la sanctionarea persoanei impozabile.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum si prevederile legale incidente in speta, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu beneficiaza de scutire de TVA, au aplicat cota de 24% si au calculat valoarea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor operatiuni în sumă de X lei.

**2. Cu privire la suma de X lei rezultata din ajustarea TVA dedusa aferenta mijloacelor fixe puse in conservare, cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia ajustarii taxei pe valoarea adaugata aferenta unor bunuri de capital trecute în conservare, in conditiile in care aceste bunuri nu mai participa la realizarea de operatiuni taxabile si nici nu se afla in perioada premergatoare derularii de operatiuni taxabile.**

***In fapt***, urmare verificarii efectuate la X SA, organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea nu a efectuat ajustarea taxei pe valoarea adaugata pentru mijloacele fixe trecute în conservare.

Echipa de inspectie fiscala a considerat ca aceste mijloace fixe si-au incetat existenta si ca bunurile respective nu se afla in perioada premergatoare derularii de operatiuni taxabile, situatie in care se impune ajustarea de TVA deductibila aferenta mijloacelor fixe trecute in conservare, stabilindu-se o obligatie fiscala suplimentara in suma de X lei.

Astfel, in temeiul prevederilor art.145, art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale pct. 10 din HG nr. 44/2004 privind Codul fiscal, organele de fiscale au stabilit in sarcina contestatarei o obligatie fiscala suplimentara de natura taxei pe valoarea adaugata in cuantum de X lei.

Societatea contestatara sustine ca trecerea in conservare a bunurilor de capital nu constituie un eveniment de natura a genera obligatia de ajustare a taxei deduse initial la achizitia respectivelor bunuri, intrucat pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este relevanta intentia de a desfasura activitati economice si nu generarea efectiva de venit din desfasurarea de activitati economice.

***In drept***, art. 145 alin. (2) lit. a) si art.149 alin. 1 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata, precizeaza:

„Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere



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

a) operațiuni taxabile;

Art. 149 Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

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

La art. 125<sup>1</sup> alin. 1 pct. 3 din același act normativ, se explicitează:

*“ 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 reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.”*

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 interpretarea textelor de lege anterior mentionate, se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile. Ajustarea taxei deductibile in cazul bunurilor de capital achizitionate, dar numai in conditiile in care nu se aplica regulile privind livrarea catre sine sau prestarea catre sine, se efectueaza in cazul in care bunul este folosit de persoana impozabila, integral sau partial, pentru alte scopuri decat activitatile economice, sau isi inceteaza existenta, se efectueaza in perioada fiscala in care intervine evenimentul care genereaza ajustarea si se realizeaza pentru toata taxa aferenta perioadei ramase din perioada de ajustare, incluzand anul in care apare modificarea destinatiei de utilizare sau in care apare obligatia ajustarii.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezulta ca societatea X SA si-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei unor mijloace fixe (presa Kocks, instalatie de captare pulberi metalice, ferastrau volant), avand durata normala de utilizare stabilita pentru amortizarea fiscala mai mare de 5 ani, iar ulterior a decis trecerea in conservare a acestora, inainte de expirarea duratei lor normale de functionare, dar in cadrul perioadei de ajustare de 5 ani, neindeplinind conditiile necesare pentru a putea fi utilizate in scopul pentru care au fost initial achizitionate.

Bunurile respective au fost utilizate de societate in cadrul sectiei X, responsabila cu productia tevilor trase la cald. Avand in vedere pierderile semnificative inregistrate urmare a reducerii cererii pentru acest tip de tevi, conducerea societatii a decis sa sisteze fabricarea acestora, iar utilajele folosite in sectia respectiva au fost fie alocate altor sectii de productie, fie trecute in conservare pana la luarea unei decizii in privinta lor (variantele luate in calcul fiind vanzarea, inchirierea, utilizarea in alta linie de afaceri, casarea etc.). Astfel, in anul 2012, in cadrul perioadei de ajustare de 5 ani, mijloacele fixe (presa Kocks, instalatia de captare pulberi metalice si ferastraul volant) au fost trecute in conservare.

In anul 2013, urmare sedintei Consiliului de Administratie din data de 21 martie, s-a aprobat casarea unor mijloace fixe, printre care se regasesc si cele analizate in speta de fata, casare care insa nu a avut loc, bunurile ramanand in continuare in conservare pe toata perioada supusa controlului fiscal.

Organul de solutionare retine ca trecerea in conservare a bunurilor de capital are ca efect intreruperea utilizarii bunurilor respective pentru o perioada de timp, determinata sau nedeterminata, astfel ca acestea nu mai participa la realizarea de operatiuni taxabile, fiind depozitate.

In privinta ajustarii taxei pe valoarea adaugata este relevanta Decizia CJUE in cazurile C-110/94 Inzo, C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, C-32/03 I/S Fini H, C-234/11TETS Haskovo AD si C-257/11 Gran Via Moinesti, care

precizeaza ca „nu se impune ajustarea taxei pe valoarea adaugata in ipoteza in care, bunurile de capital nu isi inceteaza existenta, ci sunt temporar trecute in conservare, perioada care este premergatoare derularii de operatiuni taxabile”.

Astfel, in cazul in care se demonstreaza ca bunurile de capital sunt trecute temporar in conservare, urmand ca, dupa iesirea din aceasta stare sa fie folosite in derularea de activitati in scopul operatiunilor taxabile, nu se impune ajustarea TVA in aceasta situatie.

Din afirmatiile contestatarei, organul de solutionare retine ca societatea a intreprins demersuri in vederea vanzarii celor 3 mijloace fixe, prin cautarea de potentiali cumparatori in vederea valorificarii si purtand discutii cu alte entitati din cadrul Grupului X, insa acestea nu s-au concretizat, astfel ca bunurile respective au ramas in continuare in conservare in patrimoniul societatii.

De asemenea, se retine ca prin propunerea de casare inaintata de Consiliul de Administratie din anul 2013, societatea contestatoare nu demonstreaza intentia de a mai utiliza mijloacele fixe in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile.

Totodata, rapoartele de evaluare a utilajelor intocmite in anul 2014 din care reiese ca valoarea acestora s-a redus semnificativ (cu mai mult de 99%), reprezinta un motiv suplimentar pentru a aprecia ca bunurile respective nu vor mai putea fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile.

Astfel, luand in considerare demersurile intreprinse de societate in vederea vanzarii utilajelor, care nu s-au concretizat, intentia de casare si valoarea nesemnificativa a acestora ce a rezultat prin reevaluare, organul de solutionare retine ca bunurile nu se afla in perioada premergatoare derularii de operatiuni taxabile, conditie ce se impune a fi indeplinita pentru a nu se proceda la ajustarea taxei pe valoarea adaugata deductibila aferenta mijloacelor fixe trecute in conservare. Mai mult, acestea constituie motive care pot conduce la concluzia ca bunurile respective si-au incetat existenta inainte de expirarea duratei normale de functionare, dar in cadrul perioadei de ajustare de 5 ani.

Referitor la invocarea de catre contestatara a jurisprudentei Curtii de Justitie a Uniunii Europene vizand dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata ca urmare a intentiei persoanelor impozabile de a realiza operatiuni taxabile, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat intentia de a realiza operatiuni taxabile s-a materializat la achizitia/producerea acestor bunuri pentru care **societatea a beneficiat initial de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, ajustarea taxei pe valoarea adaugata in favoarea statului efectuandu-se numai dupa ce societatea a trecut bunurile in conservare**, operatiune care confirma incetarea existentei acestor bunuri, dar si faptul ca

acestea nu mai au cum sa fie utilizate in scopul operatiunilor taxabile ale societatii.

In ceea ce priveste invocarea de catre X SA a prevederilor legale in materie de TVA in vigoare incepand cu 1 ianuarie 2016, si anume pct. 79 alin. (17) din HG nr. 1 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 potrivit carora „[...] Casarea activelor corporale fixe care sunt bunuri de capital in conformitate cu prevederile art. 305 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal nu implica efectuarea de ajustari ale taxei deduse”, organul de solutionare a contestatiei retine ca acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat prevederile legale invocate au fost emise ulterior perioadei in care au avut loc operatiunile, respectiv punerea in functiune si trecerea in conservare a bunurilor de capital, pentru care organele de inspectie fiscala au ajustat taxa pe valoarea adaugata dedusa initial (2012-2013).

De asemenea, cu ocazia audientei acordate reprezentatilor societatii in data de 23.08.2017, acestia au prezentat organului de solutionare a contestatiei adresa nr. 3558/07.08.2017 emisa de Serviciul pentru Asistenta Contribuabili din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti pentru SC Pricewaterhausecooper Tax Advisors&Accountants SRL. Prin adresa respectiva, organele fiscale si-au exprimat punctul de vedere cu privire la tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile de capital intrate in conservare avand in vedere prevederile art. 305 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, in vigoare de la data de 01.01.2016. Tinand cont de faptul ca bunurile au fost puse in functiune si au intrat in conservare anterior datei de 01.01.2016, rezulta ca spetei in cauza ii sunt aplicabile dispozitiile legale in vigoare in acea perioada, si anume cele cuprinse in Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organul de solutionare retine ca, conform principiului neretroactivitatii legii civile, aceasta se aplica numai situatiilor ivite dupa intrarea ei in vigoare, nu si situatiilor anterioare acestei date. Noua lege nu poate afecta situatiile juridice definitiv formate (constituite, modificate sau stinse) si nici efectele produse de acestea inainte de intrarea sa in vigoare. Acest principiu este reglementat de Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, act normativ care, la art. 6 *Aplicarea în timp a legii civile*, stipuleaza:

*„(1) Legea civila este aplicabila cat timp este in vigoare. Aceasta nu are putere retroactiva.*

*(2) Actele si faptele juridice incheiate ori, după caz, savarsite sau produse inainte de intrarea in vigoare a legii noi nu pot genera alte efecte juridice decat cele prevazute de legea în vigoare la data incheierii sau, dupa caz, a savarsirii ori producerii lor.”*

In concluzie, se retine ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei ca urmare a ajustarii de TVA deductibila aferenta mijloacelor fixe trecute in conservare.

**3) Referitor la accesoriile aferente sumei de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar**, se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de majorari de intarziere aferente debitului in suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata este o masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, accesorii ce au fost calculate in baza prevederilor art.120 si 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv in baza art. 174 si 176 din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Conform adresei nr. X/03.07.2017 intocmita de organele de inspectie fiscala, cuantumul accesoriilor stabilite pentru diferenta de TVA aferenta livrarilor intracomunitare si ajustarii TVA deduse aferente mijloacelor fixe trecute in conservare este de **X lei**, si anume:

- X lei, reprezentand total dobanzi, din care: suma de X lei reprezinta dobanzi pentru TVA stabilita suplimentar aferenta livrarilor intracomunitare si suma de X lei reprezinta dobanzi aferente ajustarii TVA deduse pentru mijloacele fixe trecute in conservare;
- X lei, reprezentand total penalitati, din care: suma de X lei pentru TVA aferenta livrarilor intracomunitare si suma de X lei aferente ajustarii TVA deduse pentru mijloacele fixe trecute in conservare.

Avand in vedere ca debitul in suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata a fost retinut in sarcina contestatarei, iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta datoreaza, pe cale de consecinta, si dobanzile si penalitatile de intarziere in suma de X lei aferente taxei pe valoarea adaugata, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, potrivit caruia accesoriul urmeaza soarta principalului.

Referitor la solicitarea X SA de acordare a unei audiente in vederea discutarii concluziilor incluse in actele administrative contestate si a argumentelor prezentate de societate in cuprinsul contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-MC X/28.04.2017, Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr.

X/25.05.2017 si Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC X/28.04.2017, aceasta a avut loc in data de 23.08.2017 la sediul organului de solutionare a contestatiei, sustinerile fiind consemnate in procesul-verbal incheiat cu aceasta ocazie si anexat la dosarului cauzei.

Pentru considerentele retinute si in baza prevederilor legale invocate in cuprinsul prezentei decizii, se:

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de X SA** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-MC X/28.04.2017, Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC X/28.04.2017 si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. X/25.05.2017, emise de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, in privinta urmatoarelor obligatii fiscale suplimentare:

-**suma de X lei**, reprezentand **diferenta de TVA** aferenta livrarilor intracomunitare si ajustarii TVA deduse pentru mijloacele fixe trecute in conservare;

- **suma de X lei** reprezentand **accesorii** aferente diferentei de TVA in suma de 338.500 lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul X sau la Tribunalul X, in termen de 6 luni de la data comunicarii.

Director General  
X