



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași  
Serviciul Soluționare Contestații



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Iași

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

## DECIZIA NR. 3913/21.11.2016

privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. Y S.R.L. jud. Iași** înregistrată la Administrația Județeană a  
Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală sub A.F.J./..... și la  
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.  
**ISR\_REG.....**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, prin Referatul nr....., înregistrat la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR\_REG /..... cu privire la contestația formulată de **Y**, cu domiciliul fiscal în com. Lețcani, cadastral ....., județul Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași sub nr. .... cod unic de înregistrare ....., împotriva Deciziei se impunere nr.F-IS ..... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ....

Suma contestată este în valoare de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Contestația este semnată de către dl. Alexandru Pălii în calitate de administrator al **Y** și poartă semnătura și amprenta ștampilei societății în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, cu adresa nr. .... prin remitere sub semnătură în data de **03.05.2016** și data depunerii contestației prin poștă, **17.06.2016**, data poștei, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, unde a fost înregistrată sub nr.AFJ/.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art. 270 alin.(1) și art. 272 alin.(1) lit. a) din Legea nr.207/2015

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. Y S.R.L jud. Iași**, formulează contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .... și solicită *"anularea deciziei de impunere contestate pentru diferența de TVA neacceptată la deducere și prin care organul de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere pentru suma de S ron"*, aducând următoarele motive:

**S.C. Y S.R.L jud. Iași** precizează că *"potrivit pct. 6 al.7 din Normele Metodologice date în aplicarea art.128 al.7 din Legea 571/2003 se consideră TRANSFER DE ACTIVE «transferul tuturor activelor sau al unei părți din active investite într-o ramură a activității economice, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate»"*.

Se precizează că în baza actului de adjudecare nr.1....., a contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. .... și a facturii seria MTH nr....., *"a fost adjudecat"* în contul creanței pe care **Y, jud. Iași** o deținea împotriva debitorului S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L, *"doar terenul din str. .... care era ipotecat pe numele S.C. Y S.R.L ca bun dat în garanție singurul care acoperea mare parte din suma reprezentând creanța și nicidecum întregul patrimoniu aferent ori cu atât mai puțin să aibă loc un transfer de activitate alocată pe o anumită ramură"*.

Se precizează că simplul transfer al unor active nu garantează, în mod implicit, posibilitatea continuării unei activități economice, cu atât mai puțin transferul unui bun imobil.

Se precizează că S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L desfășura ca activitate principală comerțul cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare, cod CAEN 4673, desfășurând această activitate din anul 2006, de la înființare iar, *"terenul ipotecat transferat în proprietatea Y prin adjudecare în contul creanței nu a fost transmis împreună cu proiectul de construire blocuri existent «COMPLEX REZIDENȚIAL RENAISSANCE» și neînceput la momentul transferului"*.

Se precizează că avizele și proiectele/studiile obținute de S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L constituie *"bunuri accesorii care urmează soarta bunului principal și care totodată nu au fost utilizate și nici păstrate în vederea utilizării ulterioare, dovada în acest sens fiind emiterea unei noi autorizații de construire nr.539/03.06.2015 pe baza căruia a fost început și nu continuat un nou proiect de construire blocuri «RIVER TOWERS»"*. Se menționează faptul că *"ipoteka deținută asupra terenului garanție a creanței se întinde și asupra construcțiilor noi făcute de debitor pe terenul ipotecat (în cazul nostru începutul de construcții), astfel încât în momentul preluării*

acestea au urmat soarta bunului executat intrând în patrimoniul creditorului S.C. LASTOR INVEST CORP S.R.L ".

Se precizează că pentru a fi în deplină concordanță cu reglementările legale stipulate la punctul 6 alin.(9) din Normele metodologice date în aplicarea art.128 alin.(7) din Codul fiscal, "*primitorul bunurilor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea condițiilor privind continuarea activității derulate inițial de vânzător, ceea ce în mod evident nu este cazul în situația S.C LASTOR INVEST CORP SRL lipsa acesteia fiind din punctul nostru extrem de importantă și revelatorie a situației de fapt reală și anume aceea că ne aflăm în fața unui transfer de proprietate de bun imobil și nicidecum în situația unui transfer de activitate economică ori de active.* "

Prin adresa fără număr, transmisă prin e-mail în data de 07.11.2016, ( ca răspuns la solicitarea organului de soluționare competent formulată prin e-mail în data de 27.10.2016 ora 16:11 și 07.11.2016 ora 11:27, de menționare cu claritate a actelor administrative fiscale atacate (număr, dată) precum și cuantumul sumei contestate), Y precizează că:" *actul fiscal contestat este DECIZIA DE IMPUNERE privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. .... din data de 03/05/2016", "Obligația fiscală principală contestată –TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ", "CUNTUMUL sumei Taxei contestate stabilite suplimentar S lei, cuantumul bazei de impozitare stabilite suplimentar S lei."*

**În concluzie**, Ysolicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS ..... pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată neacceptată la deducere și acordarea dreptului de deducere pentru suma de **S lei**.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași – Activitatea de Inspecție Fiscală** au efectuat inspecția fiscală parțială la **S.C Y S.R.L, jud. Iași**, având ca obiectiv verificarea realității datelor înscrise în Decontul de TVA cu opțiune de rambursare, de la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr..... Inspecția fiscală a fost finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr.F..... baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care au stabilit, pentru perioada 29.02.2016-29.02.2016, următoarele:

- taxa pe valoare adăugată solicitată la rambursare S lei
- taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar S lei
- taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare S lei
- taxa pe valoare adăugată saprobată la rambursare S lei.

Urmare controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. Y S.R.L, jud. Iași**, a înregistrat în decontul aferent lunii februarie 2016, la rubrica "Regularizări taxă dedusă" suma de S lei din care S lei reprezentând *"TVA respins la rambursare conform Raportului de inspecție fiscală nr..... aferent tranzacției de achiziție teren și construcții parțiale în Iași, str. Mihai Vodă nr.3-5-7, conform Actului de adjudecare nr.1/05.03.2014, a contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. .... și a facturii seria MTH nr. .... emisă de S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L-în lichidare."*

Organele de inspecție fiscală precizează că Ya cumpărat de la S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L un teren în suprafață de 12.030 mp situat în Iași, str. .... *"pe care se aflau construcții în curs de edificare, împreună cu toate avizele, proiectele și studiile obținute de S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L pentru acest teren"*.

Se menționează faptul că toate avizele și autorizațiile obținute de S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L (autorizația de construire nr.383/15.04.2008 pentru organizare șantier-împrejmuire provizorie, rețea drumuri și piloți foraj, certificatele de urbanism nr.....) au fost solicitate și eliberate de Primăria Municipiului, Iași în vederea dezvoltării Complexului Rezidențial "RENAISSANCE".

**Y, jud. Iași** a obținut autorizația de construire nr..... pentru *"Construirea locuințe colective, amenajare parcare auto, împrejmuire teren proprietate "* pentru terenul din Iași, str. Mihai Vodă, nr.3-5-7, în vederea dezvoltării complexului rezidențial RIVER TOWERS.

Organele de inspecție fiscală precizează că destinația terenului a fost menținută pentru construirea complexului rezidențial, iar construcțiile începute pe terenul achiziționat au fost continuate de către **S.C. Y S.R.L, jud. Iași**.

Se precizează că din avizele, autorizațiile și proiectele existente rezultă că terenul ce a făcut obiectul vânzării cumpărării între cele două societăți este o structură idepedentă, capabilă să genereze activități economice separate de orice alte activități ale celor două societăți, iar conform prevederilor art.128 alin.7 din Legea nr.571/20013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:"(7) *Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege"*.

Se menționează faptul că pentru desfășurarea activității economice, respectiv investiții în bunuri imobile, S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L a fost finanțată de către S.C LASTOR INVEST CORP BELIZE, în baza

contractelor de credit nr....., valoarea totală menționată în contractele de credit fiind de 12.000.000 euro cu o dobândă de 7%. În data de 24.06.2011 S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L a încheiat cu S.C LASTOR INVEST CORP BELIZE contractul de garanție reală imobiliară autentificat sub nr. 240 pentru suma de 3.200.000 euro, cu garanția reală imobiliară asupra terenului în suprafață de 12.030 mp situat în Iași, str. Mihai Vodă, nr....., S.C Y BELIZE încheie cu **S.C Y S.R.L, jud. Iași** contractul de cesiune de creanță autentificat sub nr. ...., prin care prima cesionează cu titlu oneros toate drepturile pe care le deține în legătură cu creanța garantată în cuantum de 3.200.000 euro, respectiv dreptul de ipotecă înscris sub nr. .... asupra terenului în suprafață de 12.030 mp situat în Iași, str. .... Conform contractului de adjudecare nr....., **S.C Y S.R.L, jud. Iași**, în calitate de creditor înscris în tabelul de creanțe privind debitorul S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L cu o creanță garantată în sumă de S lei și S lei creanță chirografară, și-a adjudecat în cadrul licitației cu strigare organizate de lichidator, bunul imobil format din teren și construcții în curs de execuție situat în Iași str. Mihai Vodă, nr.3-5-7, în contul creanței garantate la valoarea de S lei, din care TVA în sumă de **S lei**.

Organele de inspecție fiscală precizează că "*prin taxarea cu TVA a operațiunii, S.C Y S.R.L, jud. Iași dorește să recupereze suma de S ron reprezentând TVA aplicat la vânzare și menționat în factura fiscală întocmită de societatea de lichidare de la stat, solicitându-l la rambursare, a doua oară, conform decontului de TVA depus pentru luna februarie 2016.*" Se menționează faptul că S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L a declarat, prin lichidator, taxa pe valoarea adăugată colectată la tranzacție prin decontul TVA depus pentru luna martie 2014, dar nu a achitat această taxă bugetului de stat, rămânând înscris în tabelul creditorilor cu o creanță în sumă de S lei, fără posibilitatea de recuperare a acesteia din lichidarea patrimoniului societății.

Organele de inspecție fiscală consideră că "*taxarea cu TVA a vânzării imobilului către S.C Y S.R.L a avut drept scop obținerea unui avantaj fiscal de către aceasta din urmă prin solicitarea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacției în sumă de S ron, această sumă neputând astfel fiind recuperată de la debitorul S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L, întrucât nu existau alte bunuri sau sume de bani ce puteau fi adjudecate.*"

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, motivat de faptul că "*operațiunea constituie transfer de active conform prevederilor art.128 al.7 din Legea nr. 571/2003, iar taxarea eronată a operațiunii a urmărit obținerea unor avantaje de natură fiscală.*"

**III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile, documentele existente la dosarul cauzei, precum și**

prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

***Cauza supusă soluționării este dacă petenta și-a exercitat în mod corect dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferent facturii seria MTH nr.2/05.03.2014 emisă de S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L-societate în insolvență, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au calificat tranzacția drept transfer de active neimpozabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată și nu o simplă livrare de bunuri***

**În fapt**, conform contractului de adjudecare nr....., **S.C Y S.R.L jud. Iași**, în calitate de creditor înscris în tabelul de creanțe privind debitorul S.C ..... S.R.L- societate în lichidare, cu o creanță garantată în sumă de S lei și S lei creanță chirografară, și-a adjudecat în cadrul licitației cu strigare organizate de lichidator, bunul imobil format din teren și construcții în curs de execuție, situat în Iași, str. .... în contul creanței garantate la valoarea de S lei, din care TVA în sumă de **S lei**.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că pentru desfășurarea activității economice, respectiv investiții în bunuri imobile, S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L- societate în lichidare, a fost finanțată de către S.C ....., în baza contractelor de credit nr..... și nr.125/25.02.2008, valoarea totală menționată în contractele de credit fiind de 12.000.000 euro cu o dobândă de 7%. În data de 24.06.2011, S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L- societate în lichidare, a încheiat cu S.C LASTOR INVEST CORP BELIZE contractul de garanție reală imobiliară autentificat sub nr. 240 pentru suma de 3.200.000 euro, cu garanția reală imobiliară asupra terenului în suprafață de 12.030 mp situat în Iași, str. .... S.C LASTOR INVEST CORP BELIZE încheie cu **S.C Y S.R.L, jud. Iași** contractul de cesiune de creanță autentificat sub nr. ...., prin care prima cesionează cu titlu oneros toate drepturile pe care le deține în legătură cu creanța garantată în quantum de S euro, respectiv dreptul de ipotecă înscris sub nr. ...., asupra terenului în suprafață de 12.030 mp situat în Iași, str. ....

Organele de inspecție fiscală precizează că prin taxarea cu TVA a operațiunii de preluare a imobilului în contul creanței garantate, **S.C Y S.R.L, jud. Iași** "dorește să recupereze suma de S ron reprezentând TVA aplicat la vânzare și menționat în factura fiscală întocmită de societatea de lichidare de la stat, solicitându-l la rambursare, a doua oară, conform decontului de TVA depus pentru luna februarie 2016."

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L- societate în lichidare, a declarat, prin lichidator, taxa pe valoarea adăugată colectată la tranzacție prin decontul TVA depus pentru luna martie 2014, dar nu a achitat această taxă bugetului de stat,

rămânând înscris în tabelul creditorilor cu o creanță în sumă de S lei, fără posibilitatea de recuperare a acesteia din lichidarea patrimoniului societății.

Organele de inspecție fiscală consideră că taxarea cu TVA a vânzării imobilului către **S.C Y S.R.L, jud. Iași** a avut drept scop "obținerea unui avantaj fiscal de către aceasta din urmă prin solicitarea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacției în sumă de S ron, această sumă neputând astfel recuperată de la debitorul S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L, întrucât nu existau alte bunuri sau sume de bani ce puteau fi adjudecate."

Y precizează că "potrivit pct. 6 al.7 din Normele Metodologice date în aplicarea art.128 al.7 din Legea 571/2003 se consideră TRANSFER DE ACTIVE «transferul tuturor activelor sau al unei părți din active investite într-o ramură a activității economice, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate»".

Petenta precizează că în baza actului de adjudecare nr.1/05.03,2014, a contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. .... și a facturii seria MTH nr.2/05.03.2014 "a fost adjudecat" în contul creanței pe care Y, jud. Iași o deținea împotriva debitorului S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L, "doar terenul din str. Mihai Vodă nr.3-5-7 care era ipotecat pe numele S.C. LASTOR INVEST CORP S.R.L ca bun dat în garanție singurul care acoperea mare parte din suma reprezentând creanța și nicidecum întregul patrimoniu aferent ori cu atât mai puțin să aibă loc un transfer de activitate alocată pe o anumită ramură".

**În drept**, potrivit art. 128 alin.(1), alin.(5) și alin.(7), art. 145 alin.(2) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art. 128. – (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.**

**(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.**

**(7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege”.**

**“Art. 145. – (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile”.**

Referitor la “transferul de active” în înțelesul taxei pe valoarea adăugată, pct. 6 alin.(7) și alin.(8) din Normele metodologice date în aplicarea art. 128 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare precizează următoarele:

“(7) Transferul de active prevăzut la [art. 128](#) alin. (7) din Codul fiscal este un transfer universal de bunuri și/sau servicii, acestea nemaifiind tratate individual, ci ca un tot unitar la persoana impozabilă cedentă, indiferent dacă este un transfer total sau parțial de active. Se consideră transfer parțial de active, în sensul [art. 128](#) alin. (7) din Codul fiscal, transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, **dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți.** De asemenea, se consideră că transferul parțial are loc și în cazul în care bunurile imobile în care sunt situate activele transferate de cedent nu sunt înstrăinate, ci realocate altor ramuri ale activității aflate în uzul cedentului. Simplul transfer al unor active nu garantează posibilitatea continuării unei activități economice în orice situație. Pentru ca o operațiune să poată fi considerată transfer de active, în sensul [art. 128](#) alin. (7) din Codul fiscal, primitorul activelor trebuie să intenționeze să desfășoare activitatea economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată, și nu să lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să vândă eventualele stocuri. Primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții. Pentru calificarea unei activități ca transfer de active **nu este relevant dacă primitorul activelor este autorizat pentru desfășurarea activității care i-a fost transferată sau dacă are în obiectul de activitate respectiva activitate.** În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cazul C-497/01 - Zita Modes.

(8) Persoana impozabilă care este beneficiarul transferului prevăzut la alin. (7) este considerată ca fiind succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu. Beneficiarul va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv pe cele privind livrările către sine prevăzute la [art. 128](#) alin. (4) din Codul fiscal, ajustările deducerii prevăzute la [art. 148](#) și [149](#) din Codul fiscal. Dacă beneficiarul transferului este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform [art. 153](#) din Codul fiscal și nu se va înregistra în scopuri de TVA ca urmare a transferului, va trebui să plătească la bugetul de stat suma rezultată ca urmare a ajustărilor conform [art. 128](#) alin. (4), [art. 148](#), [149](#)



sau **161** din Codul fiscal, după caz, și să depună în acest sens declarația prevăzută la **art. 156<sup>3</sup>** alin. (8) din Codul fiscal. Momentul de referință pentru determinarea datei de la care începe ajustarea taxei, în cazul bunurilor de capital, nu este data transferului, ci data obținerii bunului de către cedent, conform **art. 149** sau **161** din Codul fiscal, după caz. Cedentul va trebui să transmită cesionarului o copie de pe registrul bunurilor de capital, dacă acestea sunt obținute după data aderării. **Aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală, în sensul anulării dreptului de deducere a taxei la beneficiar, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu excepția situației în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale.**"

În speță, din documentele existente la dosar rezultă că achiziția de teren realizată de **S.C Y S.R.L, jud. Iași** de la furnizorul intern S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L- societate în lichidare, a fost calificată în urma inspecției fiscale drept transfer de active neimpozabil, cu aplicarea excepției referitoare la taxarea tranzacției în scopuri fiscale. La rândul ei, **S.C Y S.R.L, jud. Iași** susține pe fond că achiziția nu reprezintă transfer de active neimpozabil și ca organele de inspecție fiscală au respins nemotivat dreptul de deducere, în condițiile în care prin adjudecarea imobilului în contul creanței s-a efectuat un transfer de proprietate de bun imobil și nicidecum transfer de activitate economică ori de active .

Se reține că tratarea transferului total sau parțial de active ca o operațiune ce nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (neimpozabilă) este justificată, în principal, de faptul că într-o astfel de operațiune, beneficiarul ar fi fost obligat să facă un efort considerabil, în raport cu resursele de care dispune, cu finanțarea taxei pe valoarea adăugată plătită furnizorului, chiar dacă taxa ar fi dedusă și ar putea fi recuperată ulterior de la bugetul de stat.

Un asemenea tratament aplicat transferurilor de active are, în fapt, natura unei facilități fiscale pentru persoanele impozabile, pentru care statele membre pot opta în conformitate cu art.19 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care prevede:

**"În cazul unui transfer, indiferent dacă este efectuat cu plată sau nu, sau sub forma de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, statele membre pot considera că nu a avut loc nici o livrare de bunuri și că persoana căreia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului.**

*Statele membre pot adopta măsurile necesare pentru a preveni distorsionarea concurenței, în cazul în care beneficiarul este o persoana parțial impozabilă. De asemenea, acestea pot adopta orice măsuri necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin aplicarea prezentului articol. "*

Astfel, din cuprinsul dispozițiilor reglementate atât de art. 128 alin.(7) din Codul fiscal (legislația națională), cât și de art.19 din Directiva 2006/112/CE (legislația comunitară) rezultă ca transferul tratat ca operațiune ce nu reprezintă o livrare de bunuri este, în fapt, **un transfer de afacere, indiferent dacă implică un transfer total sau parțial de active și indiferent dacă un astfel de transfer este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni cum sunt divizarea, fuziunea ori aportul în natură la capitalul societății primitoare.**

În contextul aderării României la Uniunea Europeană, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile Curții Europene de Justiție, astfel că interpretările Curții sunt luate în considerare în vederea aplicării uniforme a legii, ținându-se cont și de circumstanțele concrete ale fiecărei cauze în parte.

Astfel, se reține că noțiunea de "*transfer [...] al tuturor activelor sau al unei părți a acestora*" a fost interpretată de Curtea Europeană de Justiție în sensul că aceasta include transferul unui fond de comerț sau al unei părți autonome dintr-o întreprindere cuprinzând elemente corporale și, dacă este cazul, necorporale care, împreună, constituie o întreprindere sau parte a unei întreprinderi susceptibile să desfășoare o activitate economică autonomă.

Totodată, din jurisprudența degajată în cazurile C-08/98 Abbey Național, C-497/01 Zita Modes și C-137/02 Faxworld, reiese că transferul de active se referă la o multitudine de resurse tangibile și intangibile care facilitează dezvoltarea unei activități economice care urmărește un obiectiv precis.

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

Toate aceste interpretări ale jurisprudenței comunitare au fost integrate și explicitate în legislația națională la pct. 6 alin. (7) din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare. În plus, legiuitorul național a precizat expres la pct. 6 alin. (8) din Normele amintite că beneficiarul transferului de active este considerat succesorul cedentului în ceea ce privește drepturile și obligațiile în materie de TVA, iar aplicarea regimului de taxare pentru un transfer, altminteri neimpozabil, nu este sancționată de organele de inspecție fiscală cu pierderea exercitării dreptului de deducere, cu excepția situației în care taxarea s-a efectuat în scopuri fiscale.

În ceea ce privește operațiunile cu terenuri, **art. 141 alin.(2) lit.f)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează următoarele:

**“Art. 141. – (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:**

[...]

f) **livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile.** În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

**1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare; [...]**"

În raport de cele anterior prezentate, se reține că speța ce face obiectul contestației implică **analizarea** achiziției de teren construibil de către **S.C Y S.R.L, jud. Iași** de la furnizorul intern **S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L** pe două planuri, respectiv **calificarea unei tranzacții/operațiuni ca reprezentând transfer de active, pe de o parte și exercitarea dreptului de deducere, pe de altă parte.**

Referitor la deductibilitatea/rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor în raport de intenția declarată a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții și de justificare a deductibilității/rambursării TVA aferentă achizițiilor se rețin următoarele:

Potrivit art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, consacră la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune ( tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.** În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

-În baza Contractului de vânzare autenticat cu nr.....din 25.06.2014 și a facturii seria MTH nr. 2/05.03.2014 , **Ya** cumpărat de la S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L- societate în lichidare, conform Actului de adjudecare nr..... emis de Consiliul de Insolvență IPURL, un teren în suprafață de 12.030 mp situat în Iași, str. Mihai Vodă, nr.3-5-7 și **"construcțiile existente pe acest teren, începute și neterminate până la această dată (neintabulate în cartea funciară) de către Societatea MACONY TRADE HOUSE SRL în baza Autorizației de construire nr.383 din data de 15.04.2008 emisă de Primăria Municipiului Iași "**;

-Din Contractul de vânzare autenticat cu nr....., rezultă că **"prețul total al vânzării stabilit prin procedura vânzării la licitație publică prin strigare de CONSILIUL DE INSOLVENȚĂ IPURL, desfășurată în data de 03.03.2014 și acceptat de către Adjudecatarul Cumpărător este de S lei"** din care taxa pe valoarea adăugată în valoare **S lei**, sumă ce **"a fost achitată prin depunere la dosarul licitației imobiliară a creanței deținute de Cumpărător, ipotecă de rang I asupra imobilului, în valoare de 19.900.642,55 lei..."**;

-În baza contractelor de credit nr....., S.C LASTOR INVEST CORP BELIZE acordă un credit de 6.000.000 euro societății S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L (CUI: RO .....), pentru investiții în bunuri imobiliare.

- În data de 24.06.2011 S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L a încheiat cu S.C Y contractul de garanție reală imobiliară autentificat sub nr. 240 pentru suma de 3.200.000 euro, cu garanția reală imobiliară asupra terenului în suprafață de 12.030 mp situat în Iași, str. Mihai Vodă, nr.3-5-7;

- În data de 03.12.2013, S.C Y încheie cu **S.C Y S.R.L, jud. Iași** contractul de cesiune de creanță autentificat sub nr. ...., prin care prima cesionează cu titlu oneros toate drepturile pe care le deține în legătură cu creanța garantată în quantum de 3.200.000 euro, respectiv dreptul de ipotecă înscris sub nr. 56260/28.06.2011 asupra terenului în suprafață de 12.030 mp situat în Iași, str. Mihai Vodă, nr.3-5-7;

-În data de 03.06.2015, **Y, jud. Iași** a obținut autorizația de construire nr.539 pentru "*Construirea locuințe colective, amenajare parcare auto, împrejmuire teren proprietate*" pentru terenul din Iași, str. Mihai Vodă, nr.3-5-7, în vederea dezvoltării complexului rezidențial RIVER TOWERS.

În privința transferului de active, se reține că destinația terenului în suprafață de 12.030 mp situat în Iași, str. .... și construcțiile existente pe acest teren, începute și neterminate, ce face obiectul vânzării prin licitație, a fost menținută pentru construirea complexului rezidențial, iar construcțiile începute pe terenul achiziționat au fost continuate de către **S.C Y S.R.L jud. Iași**.

În privința exercitării dreptului de deducere pentru o tranzacție ce poate fi calificată drept transfer de active, deci operațiune neimpozabilă din perspectiva TVA, din prevederile pct. 6 alin. (8) din Normele metodologice date în aplicarea art. 128 alin. (7) din Codul fiscal **rezultă cu suficientă claritate faptul că beneficiarul nu este sancționat cu anularea deducerii, cu excepția situației în care tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale.**

Tratarea, de către cedent, a acestei operațiuni ca fiind taxabilă din punct de vedere al TVA, nu va avea ca efect, la cesionar, exercitarea dreptului de deducere a taxei facturate în mod eronat de cedent pentru transferul respectiv.

Tratamentul fiscal aplicat în cazul transferului de active, în măsura în care operațiunea se califică astfel, este cel indicat la art. 128 alin. (7), iar în situația în care, la momentul realizării transferului, operațiunea a fost în mod eronat încadrată ca livrare de bunuri, imposabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, **cedentul poate proceda la corectarea documentelor, în conformitate cu prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.**

Se reține că, potrivit art.118 alin.(5) și art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**" ART. 118 Reguli privind inspecția fiscală**

**(5) Inspekția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de**

**fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau**

**verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de**

**legislația fiscală și contabilă."**

**" Art. 131 (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.**

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la articolul 130 alineatul (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

**(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:**

**a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;**

**b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale; "**

Potrivit art.7 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, "**Organul fiscal**

**este îndreptăţit să aprecieze stărea de fapt fiscală în mod obiectiv şi în limitele stabilite de lege, precum şi să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislaţiei fiscale, în îndeplinirea obligaţiilor şi exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din iniţiativa organului fiscal, după caz”, iar la art.73 din acelaşi act normativ se stipulează: **"(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."****

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligenţele pentru **determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului** şi în acest scop să-şi **exercite rolul sau activ**, fiind îndreptăţit să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele pe care le consideră utile în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea *in concreto* a **stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere şi prezentarea acestora în conţinutul raportului de inspecţie fiscală**, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operaţiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecţie fiscală faţă de aceasta interpretare şi stabilirea consecinţelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispoziţiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Având în vedere dispoziţiile legale invocate de organele de inspecţie fiscală, se reţine că, pentru a fi în prezenţa unui transfer de active în înţelesul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, este necesară analizarea măsurii în care terenurile transferate reprezintă din punct de vedere tehnic o structura independentă care să permită continuarea activităţii, precum şi a intenţiei societăţii contestată de a continua activitatea economică ce i-a fost transferată.

Din consemnările din cadrul Raportului de inspecţie fiscală nr.F-..... şi din Referatul nr. .... privind propunerea de soluţionare a contestaţiei formulată de **S.C Y S.R.L, jud. Iaşi**, rezultă că **organele fiscale au facut dovada examinarii detaliate a tuturor circumstanţelor edificatoare ale cazului**, respectiv au constatat că operaţiunile efectuate de contestatară îndeplinesc condiţiile pentru a se încadra în prevederile art.128 alin.(7) din Codul fiscal, numai în situaţia în care tranzacţia a fost taxată în scopuri fiscale. În acest sens, la pag. 6 din Raportul de inspecţie fiscală nr....., organele de inspecţie fiscală precizează că *"taxarea cu TVA a vânzării imobilului către S.Y S.R.L a avut drept scop obţinerea unui avantaj fiscal de către aceasta din urmă prin solicitarea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacţiei în sumă de S ron, această sumă neputând astfel fiind recuperată de la debitorul S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L, întrucât nu existau alte bunuri sau sume de bani ce puteau fi adjudecate"* şi că *"vânzătoarea S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L a declarat, prin lichidator, taxa pe valoarea adăugată colectată la tranzacţie prin decontul de TVA depus pe luna martie 2014, dar nu a achitat această taxă bugetului de stat "*.

Faptul că din documentele existente la dosarul cauzei, nu rezultă că **S.C Y S.R.L, jud. Iași** în calitate de primitor al activelor și-a îndeplinit obligația de a transmite S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L- societate în lichidare, în calitate de cedent, o declarație pe propria răspundere din care să rezulte intenția de a desfășura activitatea economică de construire a complexului rezidențial (destinația terenului a fost menținută, iar construcțiile începute pe terenul achiziționat au fost continuate de către **S.C. Y S.R.L jud. Iași**) și nu să lichideze activitatea respectivă, nu este de natură a modifica încadrarea fiscală a transferului de active, asimilându-i unei livrări de bunuri, în condițiile în care documentele existente la dosarul cauzei confirmă intenția petentei de a desfășura activitatea de construire a unui complex rezidențial pe terenul preluat de la S.C MACONY TRADE HOUSE S.R.L- societate în lichidare.

Ținând cont de prevederile legale citate, de documentele existente la dosarul cauzei, precum și de faptul că societatea contestată, prin contestația formulată și prin documentele anexate nu demonstrează o altă concluzie (stare de fapt) față de constatările organelor de inspecție fiscală, și ținând cont de prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră " **(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării**", rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, contestația referitoare la acest capăt de cerere urmând a **se respinge ca neîntemeiată**.

Având în vedere cele precizate mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră "**Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**", coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, potrivit căroră "**Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]**", se **va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de Y împotriva Deciziei de impunere nr..... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru suma totală de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Pentru considerentele învedereate și în temeiul art.272 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.273 și art.279 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

## **DECIDE:**

**Art.1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C Y S.R.L, jud. Iași** împotriva Deciziei se impunere nr..... din 03.05.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

**Art. 2** Serviciul Soluționare Contestații va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, spre a fi dusă la îndeplinire.

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

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