



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală Regională a**  
**Finanțelor Publice Brașov**

**Serviciul Soluționare Contestatii**



Directia Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7

Brasov

Tel: 0268.308.476

Fax: 0268.547.730

e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

**DECIZIA nr.1383/2014**

privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C. ... S.A. din Tg.Mures, jud.Mures,**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.... /15.01.2014

Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov a fost sesizată de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Mures prin adresa nr.... /08.01.2014, inregistrata sub nr.... /15.01.2014, asupra contestatiei formulate de **S.C. ... S.A. din Tg.Mures, jud.Mures,** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS ... /20.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS ... /20.11.2013, comunicate petentei la data de 29.11.2013, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Mures sub nr.... /27.12.2013, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov, prin organele specializate, este legal investita sa solucioneze cauza.

**A)** Prin contestația înregistrată la Administratia Judeteana a Finanțelor Publice Mures sub nr.... /27.12.2013, respectiv la Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov sub nr.... /15.01.2014, petenta solicita anulara partiala a Deciziei de impunere nr.F-MS ... /20.11.2013 si a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS ... /20.11.2013, invocând urmatoarele:

Petenta considera ca stabilirea obligatiilor de plata este nelegala si netemeinica, reinerile organului de control fiind eronate din urmatoarele motive:

**In fapt**, societatea reda cronologia evenimentelor economice astfel:

1. In data de **26.10.2010** ... SA (actuala ... SA) a incheiat cu Municipiul Targu Mures un contract de delegare a gestiunii serviciului public de alimentare cu energie termica in regim centralizat in Municipiul Targu Mures, numarul .../ 26.10.2010. Contractul a fost incheiat in conformitate cu prevederile legislatiei in domeniu privind serviciul public de alimentare cu energie termica (Legea nr.51/2006, Legea nr.325/2006, H.G. 717/2008 si HCL Targu Mures nr.310/2010). (Anexa nr.2 din R1F).

In baza contractului, ... SA (actuala ... SA) preia dreptul de exploatare a Serviciului Public de Alimentare Centralizata cu Energie Termica (SACET) in schimbul platii unei redevente catre Municipiul Targu Mures. Practic, societatea preia dreptul de a presta serviciul public de alimentare cu energie termica in sistem centralizat, inclusiv dreptul si obligatia de a administra si de a exploata infrastructura tehnico-edilitara aferenta serviciului, in Municipiul Targu Mures.

2. In baza aceluasi contract si a caietului de sarcini si ofertelor depuse in prealabil, ... SA (actuala ... SA) se angajeaza sa realizeze o serie de investitii in vederea indeplinirii obiectului contractului. Atat bunurile care au apartinut delegatarului inainte de incheierea contractului (inclusiv investitiile in curs de finalizare), cat si investitiile realizate de ... SA (sau ... SA dupa schimbarea denumirii) sunt catalogate generic in contract "**bunuri de retur**". In afara acestor "bunuri de retur" contractul mai face referire la "**bunuri de preluare**" (bunurile care au apartinut delegatului si au fost folosite de acesta in timpul delegarii gestiunii) si "**bunuri proprii**" (bunurile apartinand delegatului, altele decat bunurile de retur si bunurile de preluare si care la incetarea contractului raman in proprietatea delegatului).

3. In perioada **ianuarie 2011 - septembrie 2012** ... SA a realizat o serie de cheltuieli in vederea indeplinirii obiectului contractului, dupa cum urmeaza:

- investitii de modernizare si transformare a "bunurilor de retur" primite de la delegatar in suma totala de ... RON, din care puse in functiune in suma de ... RON si investitii nefinalizate predate delegatarului ca fiind "in curs nereceptionate" in suma de ... RON;

- cheltuieli de intretinere si reparatii a "bunurilor de retur", necesare bunei functionari a acestora dar care fara sa modifice parametrii tehnici a acestora, care indeplineau criteriile de recunoastere ca si cheltuieli ale perioadei de exploatare a lor, in suma de ... RON;

- "bunuri proprii" care raman in proprietatea societatii, de natura pieselor de schimb, in suma totala de ... RON,

4. In data de **08.06.2012** prin adresa nr.... /08.06.2012, ... SA a notificat delegatarului rezilierea unilaterala a contractului. (Anexa nr.4 din R1F).

5. Dupa aceasta notificare, partile au intrat intr-un lung proces de reconciliere urmata de actiuni specifice in instantele de judecata care se afla pe rol in Dosarul nr.... /102/2013 de la Tribunalul Tg.Mures.

6. In perioada 10 - 26 septembrie 2012 in baza unui numar de 20 procese-verbale s-a facut predarea "bunurilor de retur" la care ... SA a efectuat investitii suplimentare si receptionate in valoare de ... RON.

7. In data de 11.10.2012 partile au incheiat procesul-verbal de predare-

primire cu nr... , prin care ... SA preda catre delegatar investitiile in curs nereceptionate care reprezinta "bunuri de retur", din care suma de ... RON reprezinta valoarea descarcata din gestiune a investitiilor in curs in luna septembrie 2012, si suma de ... RON reprezinta valoarea descarcata din gestiune a investitiilor in curs in luna octombrie 2012.

8. Exista o categorie de cheltuieli efectuate cu derularea Contractului .../ 26.10.2010, care reprezinta costuri de intretinere si reparatii a echipamentelor aflate in exploatare, in suma de ... RON, si care nu au fost predate Municipiului Tg.Mures si nici nu se regasesc fizic in "bunuri proprii" fapt pentru care au fost inregistrate pe cheltuieli. Inregistrarea lor pe cheltuieli s-a efectuat doar in septembrie 2012 deoarece atunci s-a analizat fiecare cost din contul cu investitii in curs, ocazie cu care comisia tehnica a stabilit ca aceste cheltuieli nu au dus la transformarea sau modernizarea vreunui echipament, instalatie sau utilaj, efectiv ele au reprezentat cheltuieli curente pentru intretinerea si repararea "bunurilor de retur".

9. In categoria "bunuri proprii" (bunurile apartinand delegatului, altele decat bunurile de retur si bunurile de preluare si care la incetarea contractului raman in proprietatea delegatului), sunt sumele in sold in contul 231 "Investitii in curs" care ulterior sunt reclassificate in ct.371 "Marfuri" in valoare de ... RON, reprezentand contravaloarea utilajelor achizitionate de la ... SA.

10. Asadar, in septembrie si octombrie 2012, ... SA a restituit "bunurile de retur" in baza prevederilor contractului, care au fost ulterior preluate in gestiune de alta companie (Locativ SA), care a preluat activitatea de operare a SACET.

In concluzie, societatea contestatara sustine ca "*obiectul inspectiei fiscale fac urmatoarele operatiuni:*

- Valoarea investitiilor puse in functiune si predate Municipiului Tg.Mures de natura "bunurilor de retur" in valoare de ... RON;

- Valoarea investitiilor in curs de finalizare si predate Municipiului Tg.Mures in septembrie 2012 de natura "bunurilor de retur" in valoare de ... RON;

- Valoarea cheltuielilor de reparatii si intretinere a echipamentelor in perioada de utilizare a acestora in valoare de ... RON".

Petenta reda constatarile organelor de inspectie fiscala, in ordinea descrisa in raportul de inspectie fiscala, fata de care prezinta **motivele de fond** contestate astfel:

I. **Referitor la valoarea investitiilor puse in functiune** efectuate pentru derularea contractului nr.../ 26.10.2010, aferente "bunurilor de preluare" si "bunurilor de retur", societatea reda constatarile organelor de control privind ajustarea in favoarea statului a taxei deductibile aferenta lucrarilor de investitii efectuate si receptionate in cursul anului 2011 la bunurile preluate de la Municipiul Tg.Mures, aratand ca in drept, organele fiscale au aplicat cazului in speta prevederile art.149 din Codul fiscal, si normele metodologice date in aplicarea acestuia, pe care le citeaza.

Societatea arata ca "*in fapt, investitiile puse in functiune si predate Municipiului Tg.Mures de natura "bunurilor de retur" in valoare de ... RON, sunt formate din bunuri si servicii achizitionate de la terti, cat si din contravaloarea lucrarilor executate de angajatii proprii ai societatii si valoarea materialelor*

*folosite primite in cadrul contractului de delegare a gestiunii.*

*Valoarea taxei pe valoarea adaugata dedusa este doar cea aferenta lucrarilor si materialelor achizitionate de la terti, respectiv este in cuantum de ... RON (... lei\*24%).*

*Dintre aceste investitii, cele care indeplinesc conditia de a fi bunuri de capital sunt in suma de ... RON, la care TVA dedusa este in suma de ... RON. Mentionam ca aceasta suma corespunde cu cea stabilita de organele de inspectie fiscala.*

*Prin inspectii fiscale anterioare a fost anulat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, aferenta unor costuri ale investitiilor, pentru suma de ... RON, fapt pentru care valoarea taxei pe valoarea adaugata dedusa, aferenta pentru perioada supusa prezentei inspectii fiscale, a fost in suma de ... RON (... lei - ... lei).*

*Avand in vedere ca in cazul in speta, investitiile sunt aferente unor bunuri imobile, perioada de ajustare este de 20 ani, iar avand in vedere ca punerea in functiune a avut loc in anul 2011 iar denuntarea contractului a avut loc in anul 2012, rezulta ca perioada fiscala de utilizare a bunurilor pentru operatiuni taxabile este de 1 an. Pe cale de consecinta, perioada de ajustare este de 19 ani (2012 - 2031), astfel ca taxa pe valoarea adaugata de ajustat in favoarea statului este de ... RON (... lei/20 ani \* 19ani).*

*In concluzie, impartasim opinia organelor de inspectie fiscala ca pentru investitiile puse in functiune, reprezentand transformari si modernizari la "bunurile de retur" primite in administrare de la Municipiul Tg.Mures in anul 2010 si restituite delegatarului in anul 2012, trebuia sa efectuam ajustarea in favoarea statului in suma de ... RON”.*

**II. Referitor la valoarea investitiilor nepuse in functiune** efectuate pentru derularea contractului .../ 26.10.2010, aferente “bunurilor de retur”, societatea reda constatarile organelor de control privind “ajustarea in favoarea statului a taxei deduse aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate cu ocazia efectuarii lucrarilor de investitie la bunuri preluate in concesiune de la Municipiul Tg. Mures si restituite in luna septembrie 2012 nereceptionate (implicit neutilizate in activitatea economica a SC ... SA), si care au fost scoase din evidenta pe seama unor conturi de cheltuieli (situatia acestora este redata in anexele nr.5 si nr.6)”, aratand ca organele fiscale si-au fundamentat constatarile pe prevederile art.148 lit.c) din Codul fiscal, si pct.53 alin.(1) si alin.(6) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pe care le citeaza.

Petenta considera ca aceste prevederi legale nu ii sunt aplicabile, constatarile organelor de inspectie fiscala fiind netemeinice, din urmatoarele motive:

In primul rand, pentru investitiile nepuse in functiune si predate Municipiului Tg.Mure, recunoscute pe contul de cheltuieli 6583 "Cheltuieli privind activele cedate", societatea considera ca sunt aplicabile prevederile Partii 188<sup>1</sup>, pct.45 alin.(6) din Normele metodologice date in aplicarea art.145 din Codul fiscal.

In al doilea rand, pentru operatiunile recunoscute ca si cheltuieli curente nepredate Municipiului Tg.Mures, inregistrate pe seama conturilor de cheltuieli 604 "Cheltuieli privind materialele" si 628 "Alte cheltuieli cu serviciile", societatea

considera ca nu sunt aplicabile prevederile art.148 din Codul Fiscal deoarece ele nu sunt "servicii neutilizate" sau "bunuri de natura stocurilor", caz in care sunt aplicabile prevederile art.145 din Codul fiscal.

Societatea reia redarea situatiei **de fapt**, astfel:

*"In data de 11.10.2012 partile au incheiat procesul-verbal de predare-primire cu nr... , prin care ... SA preda catre delegatar investitiile in curs nereceptionate care reprezinta "bunuri de retur". Acest proces verbal include suma de ... RON care reprezinta valoarea descarcata din gestiune a investitiilor in curs in luna septembrie 2012, precum si suma de ... RON care reprezinta valoarea descarcata din gestiune a investitiilor in curs in luna octombrie 2012. Mentionam ca suma de ... RON, si implicit taxa pe valoarea adaugata s-a evidenciat doar in octombrie 2012, data care excede perioadei controlate prin prezentul RIF contestat, fapt pentru care suma nu va face obiectul prezentei contestatii. Rezulta ca suma care face obiectul prezentei contestatii este in cuantum de ... RON si reprezinta valoarea descarcata din gestiune a investitiilor in curs in luna septembrie 2012.*

*Odata cu predarea-primirea bunurilor urmare denuntarii Contractului .../ 26.10.2010, s-a constatat ca exista evidenciate in "investitii in curs" costuri de intretinere si reparatii a echipamentelor aflate in exploatare, in suma de ... RON, si care nu au fost predate Municipiului Tg.Mures si nici nu se regasesc fizic in "bunuri proprii" fapt pentru care au fost recunoscute ca si cheltuieli de intretinere si reparatii. Inregistrarea lor pe cheltuieli s-a efectuat doar in septembrie 2012 deoarece atunci s-a analizat fiecare cost din contul cu investitii in curs, ocazie cu care comisia tehnica a stabilit ca aceste cheltuieli nu au dus la transformarea sau modernizarea vreunui echipament, instalatie sau utilaj, ele, in fapt, au reprezentat cheltuieli curente pentru intretinerea si repararea "bunurilor de retur", in anexa nr.1 la prezenta contestatie prezentam o copie a referatului comisiei tehnice care a reclasificat investitiile in curs in cheltuieli de intretinere si reparatii.*

*In categoria "bunuri proprii" (bunurile apartinand delegatului, altele decat bunurile de retur si bunurile de preluare si care la incetarea contractului raman in proprietatea delegatului), sunt cele inregistrate de subscrisa in contul ct.231 "Investitii in curs" care ulterior sunt reclasificate in ct.371 "Marfuri" in valoare de ... RON, reprezentand contravaloarea utilajelor achizitionate de la E-STAR Energy Generation SA. Mentionam ca aceasta achizitie face obiectul inspectiei fiscale efectuate urmare cererii de rambursare TVA aferenta lunii iunie 2012, finalizat prin RIF nr... /20.11.2013.*

*Drept urmare, in continuare ne vom fundamenta contestatia distinct pe fiecare categorie de operatiuni, respectiv:*

*1. Valoarea investitiilor in curs nefinalizate, predate Municipiului Tg.Mures in data de 11.10.2012 ca si "investitii in curs nereceptionate" de natura "bunurilor de retur" in valoare de ... RON, pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata din ajustarea efectuata in favoarea statului in suma de ... RON;*

*2. Valoarea cheltuielilor de reparatii si intretinere a echipamentelor in perioada de utilizare a acestora in valoare de ... RON, pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata din ajustarea efectuata in favoarea statului*

*in suma de ... RON”.*

1. **Referitor la valoarea investitiilor in curs nefinalizate**, predate Municipiului Tg.Mures in data de 11.10.2012 ca si "investitii in curs nereceptionate" de natura "bunurilor de retur" in valoare de ... RON si TVA dedusa in perioada supusa inspectiei fiscale in suma de ... RON, societatea considera ca in drept, prevederile legale aplicabile sunt cele reglementate de Partea 188' - pct.45 alin.(6) - fraza a 2-a, din Normele metodologice date in aplicarea art.145 din Codul fiscal, deoarece:

- in cazul "imobilizarilor in curs de executie care nu se mai finalizeaza" se pastreaza dreptul de deducere a achizitiilor daca din motive obiective, care nu depind de vointa sa persoana impozabila nu utilizeaza niciodata aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economica, situatie care, potrivit petentei, se aplica cazului in speta deoarece in urma denuntarii Contractului nr.../ 26.10.2010, din motive de nerespectare a obligatiilor contractuale asumate de partenerul contractual, societatea contestatara nu a mai putut desfasura activitate economica, *“dovada sta faptul ca au fost predate, in totalitate, Municipiului Tg.Mures si a faptului ca in prezent societatea este in procedura generala de insolventa”*;

- Drept urmare, petenta sustine ca *“investitiile nefinalizate in suma ... RON, predate Municipiului Tg.Mures in octombrie 2012 ca si "investitii in curs nereceptionate" pentru bunurile incadrate prin contractul .../ 26.10.2010 ca si "bunuri de retur", sunt <<imobilizari in curs de executie care nu se mai finalizeaza>> de catre subscrisa societate si care nu se mai <<utilizeaza niciodata aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economica>>”.*

- Potrivit contestatoarei, *“Jurisprudenta EU in materie de TVA contine multe situatii in care dreptul de deducere este judecat in functie de intentia persoanei de a desfasura operatiuni taxabile, precum si in functie de circumstantele activitatilor economice respective, si nu in functie de criteriile stricte in care dreptul de deducere se poate exercita. Astfel, din perspectiva TVA, dreptul de deducere trebuie exercitat atunci cand achizitiile respective sunt facute in scopul activitatilor economice taxabile, iar deducerea este efectiva la momentul intentiei desfasurarii unor astfel de activitati, si nu trebuie ajustat in cazul in care, independent de vointa companiei respective, investitia angajata initial nu s-a mai concretizat”.*

- In speta, petenta sustine ca ... SA a avut intentia desfasurarii de activitati economice la data efectuarii achizitiilor, fapt dovedit prin aceea ca in perioada ianuarie 2011- septembrie 2012 a realizat venituri din producerea si distributia energiei termice, fiind de buna credinta, asigurand energia termica consumatorilor finali pe toata perioada sa de administrare, denuntarea contractului .../ 26.10.2010 nedatorandu-se unor motive imputabile, in calitate de delegat.

- Societatea considera ca datorita nerespectarii obligatiilor contractuale de catre delegatar, a fost in imposibilitatea de a-si continua activitatea economica, argumentandu-si situatia prin urmatoarele:

- ... SA a angajat investitii majore in vederea incheierii contractului cu delegatarul, fapt dovedit de volumul investitiilor facute inainte de incheierea contractului si in timpul derularii acestuia, ca de exemplu: costul participarii la licitatie; costul investitiilor finalizate sau a investitiilor in curs;

- numeroasele participari la negocieri cu delegatarul;
- ratiunea pentru care a notificat rezilierea contractului este una legitima conform contractului;
- participarea la numeroasele discutii si negocieri pentru remedierea de catre delegatar a obligatiilor asumate prin contract dar si la negocierile ulterioare notificarii de reziliere.

Societatea contestatara mentioneaza faptul ca exista un litigiu contencios cu Municipiul Tg.Mures inaintat de societate la Tribunalul Mures in Dosarul nr.... /102/2013 pentru stabilirea prejudiciilor datorate de parti din denuntarea contractului nr.../ 26.10.2010.

Petenta considera ca in cazul sau se aplica jurisprudenta UE si, pe cale de consecinta, *“exercitarea dreptului de deducere pentru investitiile efectuate se mentine si la data prezentei chiar daca acestea au fost predate catre Municipiul Tg.Mures <<indiferent daca sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizarilor ca atare ori dupa casare>>”*.

In concluzie, societatea considera ca *“in speta nu se aplica nici o ajustare a dreptului de deducere, deoarece investitiile efectuate nu au fost finalizate si ulterior opririi finalizarii lor nu au fost utilizate pentru activitatea economica si, pe cale de consecinta, acestea sunt excluse de la ajustarea taxei pe valoarea adaugata. Organele de inspectie fiscala nu aveau dreptul sa efectueze ajustarea in favoarea statului a investitiilor efectuate si nepuse in functiune, sau puse in functiune dar pentru care nu s-au mai generat venituri in continuare ca urmare a rezilierii contractului cu Municipiul Tg.Mures”*, astfel ca societatea nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata, ajustata in favoarea statului, in suma de ... lei.

**2. Referitor la valoarea cheltuielilor de reparatii si intretinere a echipamentelor** in perioada de utilizare a acestora in valoare de ... lei, pentru care societatea a dedus TVA in suma de de ... RON in perioada supusa inspectiei fiscale, societatea sustine ca *“prin derularea contractului nr.../ 26.10.2010 ... a efectuat cheltuieli de intretinere si reparatii a echipamentelor si retelelor de productie si alimentare cu energie termica, dar dintr-o eroare materiala au fost recunoscute, din punct de vedere contabil, ca si cheltuieli de exploatare doar in septembrie 2012, odata cu inventarierea tuturor operatiunilor efectuate din derularea contractului.*

*Aceasta eroare materiala, de inregistrare contabila la o data ulterioara datei efectuarii operatiunii, nu este de natura sa schimbe fondul cauzei, respectiv ele raman cheltuieli de intretinere si reparatii asa cum a stabilit comisia tehnica, ea este cea mai obiectiva in stabilirea situatiei de fapt”*.

Petenta concluzioneaza ca operatiunile economice, in valoare de ... RON, reprezinta *“cheltuieli de intretinere si reparatii efectuate pentru derularea Contractului nr.../ 26.10.2010 si utilizate in perioada de desfasurare a activitatii societatii de productie si distribuire agent termic catre consumatorii finali, respectiv in perioada ianuarie 2011 - septembrie 2012, fiind astfel cheltuieli ale perioadei si nu "servicii neutilizate" sau "bunuri de natura stocurilor" existente in stoc la data denuntarii contractului”*.

In drept, societatea considera ca intrucat in speta este vorba de achizitii de bunuri si servicii destinate derularii Contractului nr.../ 26.10.2010, efectuate cu

scopul intretinerii si repararii bunurilor exploatate pentru realizarea obiectului de activitate, nefiind in stoc ca neutilizate la data denuntarii contractului, reglementarile legale aplicabile sunt cele referitoare la analiza dreptului de deducere doar la data achizitiilor lor, prin verificarea conditiilor si formalitatilor prevazute la art.145 – 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, pe care le citeaza, si concluzioneaza ca analiza dreptului de deducere se face verificand daca sunt indeplinite urmatoarele conditii:

*“1. daca furnizorul este persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata?*

*2. daca achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere (art.145 din Codul fiscal)?*

*3. daca detine o factura emisa in conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal (art.146 din Codul fiscal)?*

*4. daca si-a exercitat dreptul de deducere prin decontul de taxa (art. 147<sup>1</sup> din Codul fiscal)?”*

In fapt, referitor la prima conditie pentru deducerea TVA, societatea sustine ca in speta, partile vizate de livrarile de bunuri in cauza, respectiv ... SA Tg. Mures si furnizorii sai, sunt persoane impozabile in sensul Directivei CE 2006/112, inregistrate in scopuri de TVA.

In ceea ce priveste a doua conditie principala, societatea arata ca *“potrivit prevederilor legale dreptul de deducere "ia nastere la momentul exigibilitatii taxei” (art.145 alin.(1) din Codul fiscal), data la care persoana impozabila trebuie sa demonstreze ca intentioneaza sa desfasoare o activitate economica cu operatiuni taxabile pentru care sunt necesare achizitiile respective.*

In speta, societatea invoca faptul ca bunurile achizitionate sunt de natura cheltuielilor de intretinere si reparatii pentru utilajele si echipamentele necesare pentru producerea energiei termice, precum si pentru retelele de distributie a energiei termice, in quantum de ... RON, pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... RON, care *“a fost supusa verificarii prin trei inspectii fiscale, astfel:*

*- Achizitiile efectuate in perioada 24.08.2010 - 31.01.2011 a fost verificata prin RIF nr.../ 10.06.2011 ocazie cu care nu exista constatari referitoare la anularea dreptului de deducere pentru achizitiile efectuate in baza facturilor descrise in Anexa nr.5 din prezentul RIF contestat, nr.... /20.11.2013;*

*- Achizitiile efectuate in perioada 01.02.2011 - 30.06.2012 a fost verificata prin RIF nr... /20.11.2013 ocazie cu care nu exista constatari referitoare la anularea dreptului de deducere pentru achizitiile efectuate in baza facturilor descrise in Anexa nr.5 din prezentul RIF contestat, nr.... /20.11.2013;*

*- Achizitiile efectuate in perioada 01.07.2012 - 30.09.2012 a fost verificata prin prezentul RIF contestat nr.... /20.11.2013 ocazie cu care nu exista constatari referitoare la anularea dreptului de deducere pentru achizitiile efectuate in baza facturilor descrise in Anexa nr.5 din RIF”.*

In concluzie, societatea considera incorecta si netemeinica constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia operatiunile de achizitie a bunurilor in cauza este de natura "serviciilor neutilizate" sau "bunurilor de natura stocurilor", existente in stoc la data denuntarii contractului, deoarece aceste achizitii au fost



efectuate pentru derularea obiectului de activitate in baza contractului nr.../26.10.2010 si reprezinta cheltuieli de intretinere si reparatii efectuate cu intentia de a asigura buna functionare a echipamentelor exploatate pentru realizarea operatiunilor taxabile constand din livrare de agent termic, operatiunilor respective nefiindu-le aplicabile prevederile art.148 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal ci prevederile referitoare la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata respectiv art.145 - art.147<sup>1</sup> din Codul fiscal si, pe cale de consecinta societatea nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata, stabilita suplimentar de catre organele de inspectie fiscala prin ajustarea in favoarea statului, in suma de ... RON.

Fata de aspectele mentionate mai sus, societatea contestatara sustine ca nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de ... RON, aferenta atat achizitiilor efectuate pentru investitii in curs nereceptionate si nefinalizate fiind predate catre Municipiul Tg.Mures in suma de ... RON, cat si aferenta cheltuielilor de intretinere si reparatii efectuate pentru a asigura buna functionare a echipamentelor exploatate pentru realizarea operatiunilor taxabile constand din livrare de agent termic in suma de ... RON, astfel ca se impune admiterea contestatiei.

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală efectuată de organele de control din cadrul Administratiei Judetene a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. ... S.A. din Tg.Mures, jud.Mures* – avand ca obiectiv solutionarea Decontului de TVA cu optiune de rambursare aferent lunii septembrie 2012, inregistrat la AFP Tg.Mures sub nr. INTERNT-... -2012 din data de 25.10.2012 (Anexa nr. 1), in care a fost solicitata la rambursare TVA in suma de ... lei aferenta perioadei iulie – septembrie 2012 -, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS ... /20.11.2013 si Decizia de impunere nr.F-MS ... /20.11.2013 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, contestate partial.

Astfel, la Cap III “Taxa pe valoarea adaugata” lit.a) din raportul de inspectie fiscala au fost constatate urmatoarele:

În data de 26.10.2010 Municipiul Tg. Mureș în calitate de delegatar și RFV Mureș Energy SA (actuala ... SA) în calitate de delegat au încheiat „Contractul de delegare a gestiunii serviciului public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat în Municipiul Tg. Mureș nr.301” (anexa nr 2), in care se prevede:

<< CAPITOLUL II: Definiții:

...

„Bunuri de retur” reprezintă:

...

- Bunuri care rezultă din finalizarea investițiilor aflate în curs de finalizare la intrării în vigoare a prezentului contract, precum și bunurile realizate în urma investițiilor la care s-a angajat delegatul potrivit caietului de sarcini și ofertei depuse, indiferent de sursa de finanțare a acestora.

...

CAPITOLUL III: Obiectul contractului de delegare a gestiunii

Art. 1

Obiectul contractului de delegare a gestiunii constă în prestarea serviciului public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat, inclusiv dreptul și obligația de a administra și de a exploata infrastructura tehnico-edilitară aferentă serviciului, în Municipiul Tg. Mureș.

...

## CAPITOLUL VIII: Obligațiile părților

### Secțiunea 1: Obligațiile Delegatului

#### Art. 12

Delegatul are următoarele obligații:

...

s) să restituie Bunurile de Retur, în deplină proprietate, în mod gratuit și libere de orice sarcini, la încetarea contractului de delegare a gestiunii;

...

## CAPITOLUL XV: Administrarea patrimoniului public și privat

### Art. 22

...

(3) ...Delegatul va transmite delegatarului modificările de patrimoniu apărute în cursul anului în vederea înregistrării în contabilitatea a acestora.

(4) Investițiile făcute de Delegat pentru dezvoltarea sistemului de încălzire termică a orașului după semnarea contractului de delegare de gestiune vor fi înregistrate în patrimoniul și în bilanțul Delegatului în conformitate cu prevederile legislației contabile în vigoare. ...”

La control s-a constatat ca in perioada 2011 – septembrie 2012, SC ... SA a înregistrat pe debitul contului 231 „Imobilizări corporale în curs” (conturile analitice 231002 „Imob. În curs rețele” și 231900 „Imobilizări corporale în curs”) sume aferente investițiilor la sistemul de alimentare cu energie termică a municipiului Tg. Mureș, efectuate în baza contractului mai sus menționat, reprezentând atât contravaloarea unor bunuri și servicii achiziționate de la terți cât și contravaloarea lucrărilor executate cu angajații proprii ai societății și valoarea materialelor primite de la Municipiul Tg. Mureș odată cu preluarea serviciului de furnizare a energiei termice.

Parte din investițiile efectuate de către ... SA la bunurile primite în concesiune, la nivel de ... lei, au fost recepționate de către aceasta în cursul anului 2011 (existând în acest sens procese verbale de recepție întocmite atât în luna mai 2011 cât și în luna decembrie 2011, ce au fost transmise Municipiului Tg. Mureș cu Adresa nr. ... /20.03.2012), reflectarea operațiunii în evidența contabilă făcându-se în luna decembrie 2011, prin trecerea sumei în cauză din contul 231 „Imobilizări în curs” în contul 212 „ Construcții” – situația investițiilor efectuate de ... SA la bunurile preluate de la Primăria Mun. Tg. Mureș și recepționate în cursul anului 2011 este redată în anexa nr.3.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din valoarea totală a investițiilor efectuate de către SC ... SRL la bunurile preluate în concesiune de la Municipiul Tg. Mureș, atât cele recepționate și evidențiate ca atare la finele anului 2011 cât și cele aflate în curs la data de 30.09.2012 (nerecepționate), suma de ... lei reprezintă contravaloarea bunurilor și serviciilor pentru care societatea verificată și-a

exercitat dreptul de deducere a TVA în cuantum total de ... lei (... lei pentru investițiile recepționate și ... lei pentru investițiile nefinalizate).

În data de 08.06.2012, prin Adresa nr. ... (anexa nr. 4) SC ... SRL înștiințează Primăria Municipiului Tg. Mureș că, datorită nerespectării de către aceasta din urmă a unor clauze contractuale, din aceeași dată (08.06.2012), reziliază unilateral „Contractul de delegarea gestiunii serviciului public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat în Municipiul Tg. Mureș nr. .../ 26.10.2010”. Prin aceeași adresă societatea verificată informează Municipiul că „vom opera SACET pe perioada până când veți prelua de la societatea noastră serviciul și sistemul dar nu mai mult de 90 de zile, calculate din data de 09.06.2012.”; în context, de arătat că preluarea sistemului s-a realizat de către reprezentanți ai Municipiului Tg. Mureș în cursul lunii septembrie 2012.

Organele de control au constatat ca scoaterea din evidență a investițiilor (finalizate) efectuate la bunurile preluate în concesiune de la Municipiul Tg. Mureș (... lei), a căror valoare a fost evidențiată în contul 212 „Construcții”, s-a făcut abia în luna octombrie 2012, pe seama contului de cheltuieli 6583 „Cheltuieli privind activele cedate”.

În ceea ce privește investițiile în curs (ct. 231) la bunurile preluate în concesiune de la Municipiul Tg. Mureș, la control s-a constatat ca scoaterea acestora din evidență, la nivel de ... lei, s-a făcut în două etape: în luna septembrie 2012 suma de ... lei (anexa nr. 5), iar în luna octombrie 2012 suma de ... lei (anexa nr. 6), pe seama conturilor de cheltuieli 604 „Cheltuieli privind materialele”, 628 „Alte cheltuieli cu serviciile” și 6583 „Cheltuieli privind activele cedate” sau prin stornare, în corespondență cu contul 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”.

Organele de control precizează că suma de ... lei, ce a rămas în soldul contului 231002 „Imob. în curs rețele” reprezintă contravaloarea unor active care au fost ulterior valorificate prin vânzare, iar suma de ... lei reprezintă contravaloarea unor utilaje, care a fost ulterior transferată în contul 371 „Mărfuri” (împreună cu suma de ... lei reprezentând contravaloarea unor utilaje recuperate din investiția predată Municipiului).

Organele de inspecție fiscală consemnează ca în condițiile prezentate mai sus, având în vedere că în luna septembrie 2012 au fost restituite Municipiului Tg. Mureș bunurile aparținând acestuia, puse la dispoziția ... SA în baza Contractului de delegare a gestiunii nr. .../ 26.10.2010, și asupra cărora în perioada 2011 – septembrie 2012 au fost efectuate o serie de lucrări de investiții, unitatea verificată avea obligația să procedeze la:

- ajustarea în favoarea statului, în luna septembrie 2012, a taxei deductibile aferentă lucrărilor de investiții efectuate și recepționate în cursul anului 2011, la bunuri preluate de la Municipiul Tg. Mureș, în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (2) lit. b) și alin. (5) lit. c) din Codul fiscal;

- ajustarea în favoarea statului, în luna septembrie 2012, a taxei deductibile aferentă serviciilor achiziționate și neutilizate și a activelor corporale fixe în curs de execuție, ce vizau bunurile restituite Municipiului Tg. Mureș, în conformitate cu prevederile art. 148 lit. c) din Codul fiscal.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art.148 lit.c), art.149 alin.(1) lit.a) și d), alin.(2), alin.(3), alin.(4) lit.d), alin.(5) lit.c) din Codul fiscal, precum și dispozițiile pct.53 alin.(1) și alin.(6) lit.b) și pct.54 alin.(2), (3) și (8) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de control au stabilit ca întrucât bunurile vizate de achizițiile pentru investiții nu se mai află în folosința unității verificate (urmăre rezilierii contractului și restituirii bunurilor proprietarului), TVA-ul aferent acestora se ajustează funcție de situație: investiții recepționate și investiții în curs (nerecepționate), organele de inspecție fiscală procedând la efectuarea regularizărilor, corecțiilor, impuse de reglementările menționate mai sus, după cum urmează:

1) ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă cu ocazia efectuării lucrărilor de investiții la bunurile preluate în concesiune de la Municipiul Tg. Mureș, în cursul anului 2011, și recepționate în cursul aceluiași an (situația acestora este redată în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală):

- TVA dedusă pentru investițiile recepționate = ... lei;
- TVA dedusă pentru investițiile a căror valoare reprezintă cel puțin 20% din valoarea totală a bunurilor după transformare sau modernizare = ... lei;
- TVA aferentă unor bunuri recuperate din investiția predată Municipiului (pentru care nu s-a acordat drept de deducere la o inspecție anterioară) = ... lei;
- TVA supusă ajustării = ... lei;
- perioada de ajustare = 20 ani (2011 – 2031);
- TVA anuală: ... lei;
- **TVA ajustată în favoarea statului la luna septembrie 2012 = ... lei ( ... lei x 19 ani);**

2) ajustarea, în favoarea statului, a taxei deduse, aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate cu ocazia efectuării lucrărilor de investiție la bunuri preluate în concesiune de la Municipiul Tg. Mureș și restituite în luna septembrie 2012, nerecepționate (implicit neutilizate în activitatea economică a SC ... SA), și care au fost scoase din evidență pe seama unor conturi de cheltuieli (situația acestora este redată în anexele nr.5 și nr.6 la raportul de inspecție fiscală):

- TVA dedusă aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate destinate investițiilor care nu au fost recepționate = ... lei;
- TVA respinsă la rambursare la o inspecție fiscală anterioară = ... lei;
- TVA supusă ajustării = ... lei;
- **TVA ajustată în favoarea statului la luna septembrie 2012 = ... lei.**

La control s-a stabilit ca ajustările anterioare afectează situația fiscală a contribuabilului verificat în favoarea bugetului de stat cu suma totală de ... lei (... lei + ... lei).

Având în vedere constatările anterioare, redate la Cap.III "Taxa pe valoarea adăugată" lit.a) din raportul de inspecție fiscală, contestate de societate, precum și celelalte constatări de la Cap.III lit.b) din raportul de inspecție fiscală, neatacate de societatea verificată prin contestația formulată, organele de control au stabilit **taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma totală de ... lei (... lei TVA aferentă pct.a) + ... lei TVA aferentă pct.b)),** din care:

- suma de ... lei, anulează TVA solicitată la rambursare;
- suma de ... lei, reprezintă TVA suplimentară de plată la buget.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere susținerile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

**Cauza supusa solutionarii Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii, este daca persoana impozabila avea obligatia ajustarii TVA dedusa pentru achizițiile de bunuri si servicii cu ocazia efectuării lucrărilor de investiții la bunuri preluate in baza “Contractului de delegare a gestiunii serviciului public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat în Municipiul Tg. Mureș”, in conditiile in care contractul in cauza a fost reziliat.**

**În fapt**, in data de **26.10.2010** intre Municipiul Tg. Mureș – autoritate publica locala, în calitate de delegatar și RFV Mureș Energy SA (actuala ... SA) în calitate de delegat s-a încheiat ”**Contractul de delegare a gestiunii serviciului public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat în Municipiul Tg. Mureș nr.301**”, in baza caruia in perioada 2011 – septembrie 2012, SC ... SA a înregistrat pe debitul contului 231 „Imobilizări corporale în curs” (conturile analitice 231002 „Imob. În curs rețele” și 231900 „Imobilizări corporale în curs”) sume aferente investițiilor la sistemul de alimentare cu energie termică a municipiului Tg. Mureș, reprezentând atât contravaloarea unor bunuri și servicii achiziționate de la terți cât și contravaloarea lucrărilor executate cu angajații proprii ai societății și valoarea materialelor primite de la Municipiul Tg. Mureș odată cu preluarea serviciului de furnizare a energiei termice.

Parte din investițiile efectuate de către ... SA la bunurile primite în concesiune, la nivel de ... lei, au fost recepționate de către aceasta în cursul anului 2011 (existând în acest sens procese verbale de recepție întocmite atât în luna mai 2011 cât și în luna decembrie 2011, ce au fost transmise Municipiului Tg. Mureș cu Adresa nr. ... /20.03.2012), reflectarea operațiunii în evidența contabilă făcându-se în luna decembrie 2011, prin trecerea sumei în cauză din contul 231 „Imobilizări în curs” în contul 212 „Construcții”.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din valoarea totală a investițiilor efectuate de către SC ... SRL la bunurile preluate în concesiune de la Municipiul Tg. Mureș, atât cele recepționate și evidențiate ca atare la finele anului 2011 cât și cele aflate în curs la data de 30.09.2012 (nerecepționate), suma de ... lei reprezintă contravaloarea bunurilor și serviciilor pentru care societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în cuantum total de ... lei (... lei pentru investițiile recepționate și ... lei pentru investițiile nefinalizate).

Prin Adresa nr. ... /08.06.2012 SC ... SRL a notificat Primăria Municipiului Tg. Mureș că „*din data 08.06.2012 reziliază unilateral „Contractul de delegarea gestiunii serviciului public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat în Municipiul Tg. Mureș nr. .../ 26.10.2010” potrivit prevederilor art.23 alin.(3) lit.b), c,) d) si e) din acest Contract*”, respectiv faptul că „vom opera SACET pe perioada până când veți prelua de la societatea noastră serviciul și

sistemul dar nu mai mult de 90 de zile, calculate din data de 09.06.2012.”. Prevederile contractuale invocate in rezilierea contractului stipuleaza urmatoarele:

*“(3) Acest contract poate fi reziliat de jure fara orice alte formalitati sau interventia instantei de catre Delegat in cazul in care Delegatarul nu respecta obligatiile sale dupa cum urmeaza:*

- a) nu remedieaza intr-un termen de 60 de zile, nerespectarea obligatiei de a mentine titlul de proprietate asupra Bunurilor de Retur proprietatea sa necesare pentru prestarea Serviciului;*
- b) nu remedieaza intr-un termen de 60 de zile , nerespectarea obligatiei prevazute la Articolul 13 litera k);*
- c) nu remedieaza intr-un termen de 15 zile, debransarea de la sistemul public de incalzire centralizata a oricarei entitati din subordinea sa ce se afla in zona unitara de incalzire;*
- d) nu remedieaza sau nu determina remedierea intr-un termen de 60 de zile a refuzului nejustificat de acordare a licentelor, avizelor sau autorizatiilor necesare pentru demararea si contractarea investitiilor precozitate;*

*(...)*

*In cazul nerespectarii de catre Delegatar a obligatiilor prevazute mai sus se va aplica despagubirea pe vazuta in Anexa nr.3” .*

Se retine că preluarea sistemului s-a realizat de către reprezentanți ai Municipiului Tg. Mureș în cursul lunii septembrie 2012.

Organele de control au concluzionat ca intrucat bunurile vizate de achizițiile pentru investiții nu se mai află în folosința unității verificate (urmare rezilierii contractului și restituirii bunurilor proprietarului), la SC ... SA se regăsesc următoarele situații:

- pe de o parte, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor lucrări de investiții la bunuri aflate în proprietatea Municipiului Tg. Mureș, recepționate în cursul anului 2011, și care au fost predate proprietarului în cursul lunii septembrie 2012, încetându-și astfel existența în cadrul activității economice a contribuabilului verificat – așadar, de la predarea bunurilor, la ... SA nu mai este vizată realizarea de operațiuni taxabile (relativ la achizițiile în discuție);

- a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de bunuri și servicii, a căror contravaloare a fost înregistrată în contul 231 „Imobilizări corporale în curs”, destinate realizării de investiții la bunurile aflate în proprietatea Municipiului Tg. Mureș, investiții care nu au fost însă recepționate până la restituirea către proprietar a bunurilor respective – în condițiile date, achizițiile în cauză, neconcretizându-se în investiții finalizate, nu au contribuit și nici nu mai contribuie la realizarea de operațiuni taxabile.

In conformitate cu prevederile art.148 lit.c), art.149 alin.(1) lit.a) și d), alin.(2), alin.(3), alin.(4) lit.d), alin.(5) lit.c) din Codul fiscal, precum si dispozitiile pct.53 alin.(1) si alin.(6) lit.b) si pct.54 alin.(2), (3) și (8) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, la control s-a stabilit ca **taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor in cauza se**

**ajustează funcție de situație: investiții recepționate și investiții în curs (nerecepționate), după cum urmează:**

**1) ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă cu ocazia efectuării lucrărilor de investiții la bunurile preluate în concesiune de la Municipiul Tg. Mureș, în cursul anului 2011, și recepționate în cursul aceluiași an (situația acestora este redată în anexa nr.3 la raportul de inspectie fiscala):**

- TVA dedusă pentru investițiile recepționate = ... lei;
- TVA dedusă pentru investițiile a căror valoare reprezintă cel puțin 20% din valoarea totală a bunurilor după transformare sau modernizare = ... lei;
- TVA aferentă unor bunuri recuperate din investiția predata Municipiului (pentru care nu s-a acordat drept de deducere la o inspectie anterioară) = ... lei;
- TVA supusă ajustării = ... lei;
- perioada de ajustare = 20 ani (2011 – 2031);
- TVA anuală: ... lei;
- **TVA ajustată în favoarea statului la luna septembrie 2012 = ... lei ( ... lei x 19 ani);**

**2) ajustarea, în favoarea statului, a taxei deduse, aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate cu ocazia efectuării lucrărilor de investiție la bunuri preluate în concesiune de la Municipiul Tg. Mureș și restituite în luna septembrie 2012, nerecepționate (implicit neutilizate în activitatea economică a SC ... SA), și care au fost scoase din evidență pe seama unor conturi de cheltuieli (situația acestora este redată în anexele nr.5 și nr.6 la raportul de inspectie fiscala):**

- TVA dedusă aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate destinate investițiilor care nu au fost recepționate = ... lei;
- TVA respinsă la rambursare la o inspectie fiscală anterioară = ... lei;
- TVA supusă ajustării = ... lei;
- **TVA ajustată în favoarea statului la luna septembrie 2012 = ... lei.**

Prin contestatia formulata, societatea contesta partial constatarile organelor de control, anterior redate, aratand ca *"impartasim opinia organelor de inspectie fiscala ca pentru investitiile puse in functiune, reprezentand transformari si modernizari la "bunurile de retur" primite in administrare de la Municipiul Tg.Mures in anul 2010 si restituite delegatarului in anul 2012, trebuia sa efectuam ajustarea in favoarea statului in suma de ... RON"*.

Referitor la valoarea investitiilor nepuse in functiune efectuate pentru derularea contractului nr.../ 26.10.2010, aferente "bunurilor de retur", in contestatie societatea reda constatarile organelor de control privind *"ajustarea in favoarea statului a taxei deduse aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate cu ocazia efectuarii lucrarilor de investitie la bunuri preluate in concesiune de la Municipiul Tg. Mures si restituite in luna septembrie 2012 nereceptionate (implicit neutilizate in activitatea economica a SC ... SA), si care au fost scoase din evidenta pe seama unor conturi de cheltuieli (situatia acestora este redata in anexele nr.5 si nr.6)"*, aratand ca organele fiscale si-au fundamentat constatarile pe prevederile art.148 lit.c) din Codul fiscal, si pct.53 alin.(1) si alin.(6) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pe care le citeaza.

Petenta considera ca aceste prevederi legale nu ii sunt aplicabile, si pe

cale de consecință “constatarile organelor de inspecție fiscală sunt netemeinice, din următoarele motive:

*In primul rand, pentru investițiile nepuse în funcțiune și predate Municipiului Tg.Mures, recunoscute pe cheltuieli 6583 "Cheltuieli privind activele cedate", sunt aplicabile prevederile Partii 188<sup>1</sup>, pct.45 alin.(6) din Normele metodologice date în aplicarea art.145 din Codul fiscal. (...).*

*In al doilea rând, pentru operațiunile recunoscute ca și cheltuieli curente, nepredate Municipiului Tg.Mures, înregistrate pe seama conturilor de cheltuieli 604 "Cheltuieli privind materialele" și 628 "Alte cheltuieli cu serviciile", nu sunt aplicabile prevederile art.148 din Codul Fiscal deoarece ele nu sunt "servicii neutilizate" sau "bunuri de natura stocurilor", caz în care sunt aplicabile prevederile art.145 din Codul fiscal. (...)"*

**În drept**, potrivit art.148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:*

*[...]*

*c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere”.*

Referitor la prevederile legal anterior citate, la pct.53 alin.(1) și (6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se precizează:

*”(1) Potrivit prevederilor art. 148 din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Ajustarea taxei deductibile se efectuează numai în situația în care nu are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă, prevăzută la art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal. [...]*

*(6) În baza art. 148 lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei ca urmare a unor situații cum ar fi:*

*a) modificări legislative;*

*b) modificări ale obiectului de activitate;*

*c) alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere.*

*Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea”.*

În speta, în data de 08.06.2012, prin Adresa nr. ... SC ... SRL înștiințează Primăria Municipiului Tg. Mureș că, datorită nerespectării de către



aceasta din urmă a unor clauze contractuale, din aceeași dată (08.06.2012), reziliază unilateral „Contractul de delegarea gestiunii serviciului public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat în Municipiul Tg. Mureș nr. .../ 26.10.2010”. Prin aceeași adresă societatea verificată informează Municipiul că „vom opera SACET pe perioada până când veți prelua de la societatea noastră serviciul și sistemul dar nu mai mult de 90 de zile, calculate din data de 09.06.2012.”. Se reține că preluarea sistemului s-a realizat de către reprezentanți ai Municipiului Tg. Mureș în cursul lunii septembrie 2012.

Se reține ca urmare încheierii la data de 26.10.2010 a „Contractului de delegare a gestiunii serviciului public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat în Municipiul Tg. Mureș nr.301” între Municipiul Tg. Mureș în calitate de delegatar și RFV Mureș Energy SA (actuala ... SA) în calitate de delegat, având ca obiect „prestarea serviciului public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat, inclusiv dreptul și obligația de a administra și de a exploata infrastructura tehnico-edilitară aferentă serviciului, în Municipiul Tg. Mureș”, în perioada 2011 – septembrie 2012, SC ... SA a dedus pe de o parte taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de investiții la bunuri aflate în proprietatea Municipiului Tg. Mureș, recepționate în cursul anului 2011, și care au fost predate proprietarului în cursul lunii septembrie 2012 urmare rezilierii unilaterale a contractului în cauză, încetându-și astfel existența în cadrul activității economice a contribuabilului verificat, nemaifiind vizată la acesta realizarea de operațiuni taxabile – aspect recunoscut de societate prin contestatia formulată, iar pe de alta parte a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de bunuri și servicii, a căror contravaloare a fost înregistrată în contul 231 „Imobilizări corporale în curs”, destinate realizării de investiții la bunurile aflate în proprietatea Municipiului Tg. Mureș, investiții care nu au fost însă recepționate până la restituirea către proprietar a bunurilor respective urmare rezilierii contractului, și care nu vor mai contribui la realizarea de operațiuni taxabile din partea societății verificate.

Din ”cronologia evenimentelor economice” redată de petenta în contestatia formulată (pct.3 și pct.4) rezulta:

”3. În perioada **ianuarie 2011 - septembrie 2012** ... SA a realizat o serie de cheltuieli în vederea îndeplinirii obiectului contractului, după cum urmează:

- investiții de modernizare și transformare a "bunurilor de retur" primite de la delegatar în suma totală de ... RON, din care puse în funcțiune în suma de ... RON și investiții nefinalizate predate delegatarului ca fiind "în curs nerecepționate" în suma de ... RON;

- cheltuieli de întreținere și reparații a "bunurilor de retur", necesare bunei funcționări a acestora dar care fără să modifice parametrii tehnici a acestora, care îndeplineau criteriile de recunoaștere ca și cheltuieli ale perioadei de exploatare a lor, în suma de ... RON;

- "bunuri proprii" care rămân în proprietatea societății, de natură pieselor de schimb, în suma totală de ... RON,

4. În data de **08.06.2012** prin adresa nr.... /08.06.2012, ... SA a notificat delegatarului rezilierea unilaterală a contractului. (Anexa nr.4 din RIF)”.

Din aceste sustineri ale petentei se retine ca, asa cum au constatat si organele de inspectie fiscala, ... SA și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă unor achiziții de bunuri și servicii destinate lucrărilor de investiții aflate în curs (înregistrate în ct. 231), chiar și în luna septembrie 2012, adică ulterior datei în care a fost reziliat contractul de delegare a gestiunii (08.06.2012), și în condițiile în care se cunoștea faptul că bunurile imobile vizate de investiții vor fi restituite proprietarului în cursul aceleiași luni.

Pentru investițiile în curs (ct. 231) la bunurile preluate în concesiune de la Municipiul Tg. Mureș și restituite acestuia în luna septembrie 2012, în data de 11.10.2012 partile au încheiat procesul-verbal de predare-primire nr... , prin care SC ... SA preda către delegatar investițiile în curs nereceptionate care, potrivit contractului dintre parti, reprezintă „bunuri de retur”.

La control s-a constatat ca scoaterea din evidenta a investitiilor nefinalizate, la nivel de ... lei, s-a făcut în două etape: în luna septembrie 2012 suma de ... lei (anexa nr.5 la raportul de inspectie fiscala), iar în luna octombrie 2012 suma de ... lei (anexa nr.6 la raportul de inspectie fiscala), pe seama conturilor de cheltuieli 604 „Cheltuieli privind materialele”, 628 „Alte cheltuieli cu serviciile” și 6583 „Cheltuieli privind activele cedate” sau prin stornare, în corespondență cu contul 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”.

Organele de control precizează că suma de ... lei, ce a rămas în soldul contului 231002 „Imob. în curs rețele” reprezintă contravaloarea unor active care au fost ulterior valorificate prin vânzare, iar suma de ... lei reprezintă contravaloarea unor utilaje, care a fost ulterior transferată în contul 371 „Mărfuri” (împreună cu suma de ... lei reprezentând contravaloarea unor utilaje recuperate din investiția predată Municipiului).

În contestatia formulata, SC ... SA aduce motive de fapt si de drept avand in vedere doua “categorii de operatiuni”, respectiv:

*“1. Valoarea investitiilor in curs nefinalizate, predate Municipiului Tg.Mures in data de 11.10.2012 ca si "investitii in curs nereceptionate" de natura "bunurilor de retur" in valoare de ... RON, pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata din ajustarea efectuata in favoarea statului in suma de ... RON;*

*2. Valoarea cheltuielilor de reparatii si intretinere a echipamentelor in perioada de utilizare a acestora in valoare de ... RON, pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata din ajustarea efectuata in favoarea statului in suma de ... RON”.*

**1.** În contestatie petenta sustine ca în cazul "**imobilizarilor în curs de executie care nu se mai finalizeaza**” se pastreaza dreptul de deducere a achizitiilor daca din motive obiective, care nu depind de vointa sa persoana impozabila nu utilizeaza niciodata aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economica, situatie care, potrivit petentei, se aplica cazului în speta deoarece în urma rezilierii denuntarii Contractului nr.../ 26.10.2010, din motive de nerespectare a obligatiilor contractuale asumate de partenerul contractual, societatea contestatara nu a mai putut desfasura activitate economica, *“dovada sta faptul ca au fost predate, in totalitate, Municipiului Tg.Mures si a faptului ca in prezent societatea este in procedura*

*generala de insolventa*”, considerand ca in drept, prevederile legale aplicabile sunt cele reglementate de Partea 188' - pct.45 alin.(6) - fraza a 2-a, din Normele metodologice date in aplicarea art.145 din Codul fiscal, precum si jurisprudenta si practica Uniunii Europene.

Aceste argumente ale petentei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, deoarece in conformitate cu jurisprudenta comunitara in materie de TVA si cu prevederile legislatiei fiscale interne, **conditia esentiala pentru a beneficia de deductibilitatea TVA este ca achiziitiile sa fie destinate realizarii unor operatiuni cu drept de deducere** (taxabile, scutite cu drept de deducere etc.), asa cum se prevede in mod expres la art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

e) operatiuni taxabile; [...]"

Întrucât, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant in acest caz este paragraful 23 din cazul C-110/1994 INZO ce face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83) precum si cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul în care trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță **ce nu depind de voința sa**, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Cu alte cuvinte jurisprudenta comunitara subliniaza ca dreptul de deducere poate fi pastrat, atunci cand a fost exercitat, doar cand neutilizarea unui bun sau a unui serviciu achizitionat este urmare a unor motive obiective, **care nu depind de vointa persoanelor impozabile**. **In alte situatii, in care neutilizarea este consecinta unor acte care depind de propria vointa a persoanei impozabile, legislatia specifica in materie de TVA a instituit mecanismul ajustarii in favoarea statului a taxei initial deduse pentru achizitiile din amonte si care nu mai poate fi repercutata in pretul bunurilor livrate si serviciilor prestate din aval.**

Or, contestatoarea SC ... SA **nu explica si nu motiveaza cum mai poate utiliza** investițiile nefinalizate la bunurile preluate în concesiune de la Municipiul Tg. Mureș, pentru care si-a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate, **in folosul operatiunilor taxabile viitoare prin prestarea serviciului public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat, cata vreme operatiunea de prestare respectiva a fost anulata din**

**proprie vointa**, prin notificarea rezoluției contractului, cu consecința restituirii bunurilor concesionate proprietarului Municipiul Tg.Mures.

De altfel, prin contestația formulată petenta recunoaște ca *“investitiile nefinalizate în suma ... RON, predate Municipiului Tg.Mures în octombrie 2012 ca și “investiții în curs nereceptionate” pentru bunurile încadrate prin contractul .../ 26.10.2010 ca și “bunuri de retur”, sunt <<imobilizări în curs de execuție care nu se mai finalizează>> de către subscrișa societate și care nu se mai <<utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică>>”.*

Argumentele contestatoarei, potrivit cărora *“Jurisprudența EU în materie de TVA conține multe situații în care dreptul de deducere este judecat în funcție de intenția persoanei de a desfășura operațiuni taxabile, precum și în funcție de circumstanțele activităților economice respective, și nu în funcție de criteriile stricte în care dreptul de deducere se poate exercita. Astfel, din perspectiva TVA, dreptul de deducere trebuie exercitat atunci când achizițiile respective sunt făcute în scopul activităților economice taxabile, iar deducerea este efectivă la momentul intenției desfășurării unor astfel de activități, și nu trebuie ajustat în cazul în care, independent de voința companiei respective, investiția angajată inițial nu s-a mai concretizat”* nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, fiind simple opinii și interpretări ale textelor de lege făcute de aceasta, într-o manieră favorabilă societății, care nu sunt de natură a combate starea de fapt constatată la control.

Din jurisprudența Curții Europene de Justiție se reține că, așa cum a concluzionat și contestația, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată, dar persoana care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea acesteia.

Faptul că, așa cum susține petenta, ... SA a avut intenția desfășurării de activități economice la data efectuării achizițiilor, fapt dovedit prin aceea că în perioada ianuarie 2011- septembrie 2012 a realizat venituri din producerea și distribuția energiei termice, fiind de bună credință, asigurând energia termică consumatorilor finali pe toată perioada sa de administrare, **nu schimbă cu nimic situația generată de rezilierea de către societatea verificată a contractului de delegare a gestiunii nr.../ 26.10.2010 și imposibilitatea obiectivă de a utiliza ulterior investițiile nereceptionate în folosul operațiilor taxabile viitoare.**

Prevederile pct.45 alin.(6) din Normele metodologice date în aplicarea pct.145 din Codul fiscal, invocate de contestatoare, potrivit cărora:

*“În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte*

situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform [art. 145](#) alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziling (INZO) împotriva Statului Belgian”,

nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că nici la control, și nici ulterior în susținerea contestației, societatea nu a fost în măsură să probeze că rezilierea contractului s-a produs din circumstanțe care nu au depins de voința sa.

Se reține că aspectele prezentate de societate atât în punctul de vedere formulat cu ocazia inspecției fiscale, cât și în contestația depusă, potrivit cărora:

„- ... SA a angajat investiții majore în vederea încheierii contractului cu delegatarul, fapt dovedit de volumul investițiilor făcute înainte de încheierea contractului și în timpul derulării acestuia, ca de exemplu: costul participării la licitație; costul investițiilor finalizate sau a investițiilor în curs;

- numeroasele participări la negocieri cu delegatarul;

- ratiunea pentru care a notificat rezilierea contractului este una legitimă conform contractului;

- participarea la numeroasele discuții și negocieri pentru remedierea de către delegatar a obligațiilor asumate prin contract dar și la negocierile ulterioare notificării de reziliere”,

nu pot constitui, așa cum susține petenta, “argumente solide prin care ... SA a fost în imposibilitate de a mai putea derula contractul nr.../ 26.10.2010”, acestea neavând nici o legătură cu motivația rezilierii contractului în cauză.

În acest sens se rețin și aspectele punctate de organele de inspecție fiscală la Cap.VI “Discuția finală cu contribuabilul” din Raportul de inspecție fiscală nr... /20.11.2013 (pag.13-14), respectiv în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr... /08.01.2014 (pag.2-3), potrivit cărora:

“a) rezilierea “Contractului de delegarea gestiunii serviciului public de alimentare cu energie termică în sistem centralizat în Municipiul Tg.Mureș nr.../ 26.10.2010” s-a făcut de SC ... SA (notificată Municipiului Tg.Mureș cu Adresa nr... /08.06.2013) și reprezintă manifestarea unilaterală de voință a acesteia;

b) analiza cauzelor rezilierii contractului, care în opinia societății au constat în nerespectarea de către Municipiul Tg.Mureș a unor clauze contractuale, precum și stabilirea veridicității acestora (...), este un demers care nu intră în competența organului fiscal; în context, se precizează că între SC ... SA și Municipiul Tg.Mureș există litigii referitoare la rezilierea contractului aflate pe rolul instanțelor de judecată și pentru care nu au fost pronunțate hotărâri (la control nu au fost prezentate asemenea acte);

c) Adresa nr... /08.06.2013 prin care se notifică rezilierea contractului pune în evidență faptul că **unele dintre motivele invocate de către ... SA pentru rezilierea respectivă, ar fi existat și înaintea demarării investițiilor de către aceasta, sau în faza de început a acestora (prima parte a anului 2011);** spre exemplificare de arătat că unul dintre motivele invocate de către unitatea verificată a

fost acela ca Municipiul Tg.Mures a incalcat prevederile art.13 alin.a) din Contractul de delegare a gestiunii si nu a remediat acest neajuns in termenul precizat la art.23 alin.(3) lit.b) din acelasi contract. La respectivele articole din contract sunt prevazute urmatoarele: la art.13 alin.a) “Delegatarul are urmatoarele obligatii: a) sa predea Delegatului toate bunurile, instalatiile, echipamentele si dotarile aferente intregii activitati, cu inventarul existent, respectiv Bunurile de Retur libere de orice sarcini, pe baza de proces-verbal de predare-primire precum si documentatia tehnica, economica, financiara sau de alta natura cu privire la aceste bunuri”, iar la 23 alin.(3) lit.b) “(3) Acest contract poate fi reziliat de jure fara orice alte formalitati sau interventia instantei de catre Delegat in cazul in care Delegatarul nu respecta obligatiile sale dupa cum urmeaza: [...] b) nu remediază într-un termen de 60 de zile, nerespectarea obligatiei de a mentine titlul de proprietate asupra Bunurilor de Retur proprietatea sa necesare pentru prestarea Serviciului” – rezulta asadar din coroborarea prevederilor celor doua articole din contract si sustinerilor din Adresa nr... /08.06.2013 ca unitatea ar fi avut posibilitatea rezilierii contractului inca din 26.12.2010 (dupa expirarea termenului de 60 de zile de la semnarea contractului), adica inainte de demararea investitiilor”.

In consecinta, SC ... SA si-a asumat riscul, in deplina cunostinta de cauza, cand a efectuat investitiile la bunurile primite in concesiune de la municipiul Tg.Mures, in conditiile in care anumite clauze contractuale (care putea constitui cazuri de reziliere a contractului), in opinia societatii, nu au fost respectate de catre partener”.

Rezulta ca societatea contestatoare **avea obligatia sa procedeze la ajustarea taxei deduse initial** pentru bunurile si serviciile achizitionate, destinate realizarii de investitii la sistemul de alimentare cu energie termica aflat in proprietatea Municipiului Tg.Mures **din momentul in care bunurile concesionate au fost restituite proprietarului in luna septembrie 2012 intrucat intentia sa initiala de a utiliza bunurile si serviciile in scopul realizarii in viitor de operatiuni taxabile a fost infirmata prin proprie vointa**. Invocarea nerespectarii de catre Delegatar a prevederilor art.23 alin.(3) lit.b), c,) d) si e) din Contractul de delegarea gestiunii nr.../ 26.10.2010, nu poate avea semnificatia unui "motiv obiectiv" in sensul jurisprudentei comunitare in materie, care sa conduca la lipsa obligatiei de ajustare a taxei initial deduse, in conditiile in care **contestatoarea insasi a avut initiativa in rezolutiunea contractului atunci cand a inteles sa invoce rezilierea de jure fara orice alte formalitati sau interventia instantei, dupa cum s-au inteles chiar partile prin contract**.

Ca atare, independent de modalitatea juridica (de comun acord sau prin interventia instantelor) in care partile vor fi puse in situatia anterioara, de quantumul daunelor interese datorate si de operatiunile financiare ce vor fi efectuate pentru reglementarea finala a situatiei (compensari, plati sau restituiiri de sume etc.) relevant este faptul ca societatea contestatara a renuntat la prestarea serviciului public de alimentare cu energie termica in sistem centralizat, inclusiv la administrarea si exploatarea infrastructurii tehnico-edilitare aferente serviciului, si ca atare nu mai poate utiliza in viitor in folosul operatiunilor sale taxabile lucrarile de investitii

efectuate dar nefinalizate la bunurile concesionate, acestea fiind restituite proprietarului.

**2. Referitor la valoarea cheltuielilor de reparatii si intretinere a echipamentelor in perioada de utilizare a acestora in valoare de ... lei, pentru care, potrivit petentei, societatea a dedus TVA in suma de de ... RON in perioada supusa inspectiei fiscale, in contestatie se sustine ca “*prin derularea contractului nr.../26.10.2010 ... societatea a efectuat cheltuieli de intretinere si reparatii a echipamentelor si retelelor de productie si alimentare cu energie termica, dar dintr-o eroare materiala au fost recunoscute, din punct de vedere contabil, ca si cheltuieli de exploatare doar in septembrie 2012, odata cu inventarierea tuturor operatiunilor efectuate din derularea contractului.***

*Aceasta eroare materiala, de inregistrare contabila la o data ulterioara datei efectuarii operatiunii, nu este de natura sa schimbe fondul cauzei, respectiv ele raman cheltuieli de intretinere si reparatii asa cum a stabilit comisia tehnica, ea este cea mai obiectiva in stabilirea situatiei de fapt”.*

Aceste argumente ale petentei se retin ca neintemeiate, avand in vedere urmatoarele:

1. In primul rand, se retin precizarile organelor de inspectie fiscala din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr... /08.01.2014, potrivit carora:

“Reincadrarea de catre societate a lucrarilor in cauza din investitii in cheltuieli curente, aferente desfasurarii activitatii pe perioada de derulare a contractului nr.../ 26.10.2010, nu are nici o fundamentare. Astfel, contrar celor sustinute de catre petenta in contestatie, lucrarile respective se incadreaza in categoria investitiilor prin insasi natura lor, fapt confirmat initial chiar si de unitate prin modalitatea de inregistrare a acestora in evidenta contabila; ... de aratat ca, pe langa faptul ca acestea au fost inregistrate in contul de investitii in curs (ct.231) in notele contabile intocmite la descrierea operatiunilor in cauza, sunt facute mentiuni de genul: “Pregatirea lucrarilor de investitii luna mai 2011”, “Imob. Corporale in curs (inloc.retele term. La CT Mihai V)”, “Modernizare CT Mihai Viteazu”, “Montarea si echilibr. Inst. de distrib. orientala Parangului 64”, mentiuni care indica in mod evident natura acestora.

In aceeasi ordine de idei, atasam in copie, spre exemplificare, Situatiile de lucrari in baza careia a fost emisa de SC ... SRL Tg.Mures factura nr... /04.11.2011 (in valoare de ... lei, cu TVA aferenta de ... lei), din cuprinsul careia rezulta cu certitudine ca lucrarile executate au avut caracterul unor investitii si nicidecum a unor reparatii.

(...) nici in scrisul Referat al Comisiei tehnice privind investitiile in curs existente in sold in luna septembrie 2012” atasat de catre petenta contestatiei – document intern al SC ... SA, ce nu poarta vreun numar de inregistrare (care nu a fost prezentat in timpul controlului organelor de inspectie, nefacandu-se referire la acesta nici in punctul de vedere scris formulat de societate in urma discutiei finale - se ivesc astfel suspiciuni in ceea ce priveste autenticitatea in scrisului respectiv) – nu se poate constitui intr-o proba care sa combata constatarea redada in actul de control”.



2. In al doilea rand, speta priveste indubital **o operatiune de ajustare a taxei deductibile care a intervenit datorita rezilierii contractului de delegare a gestiunii nr.../ 26.10.2010 inainte de expirarea duratei acestuia** – ocazie cu care persoana impozabila si-a pierdut dreptul de deducere pentru bunurile nelivrate si serviciile neutilizate, in conformitate cu prevederile art.148 din Codul fiscal, mai sus citate.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca este incorecta constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia operatiunile de achizitie a bunurilor in cauza sunt de natura "serviciilor neutilizate" sau "bunurilor de natura stocurilor", existente in stoc la data denuntarii contractului, deoarece aceste achizitii au fost efectuate pentru derularea obiectului de activitate in baza contractului nr.../ 26.10.2010 si reprezinta cheltuieli de intretinere si reparatii efectuate cu intentia de a asigura buna functionare a echipamentelor exploatate pentru realizarea operatiunilor taxabile constand din livrare de agent termic, operatiunilor respective nefiindu-le aplicabile prevederile art.148 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal ci prevederile referitoare la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata respectiv art.145 - art.147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Aceste argumente ale contestatoarei se retin ca vadit neintemeiate, avand in vedere ca ajustarea intervine **si** in situatia in care persoana impozabila isi pierde dreptul de deducere a taxei ca urmare a unor modificari ale obiectului de activitate, dupa cum reiese din textul pct.53 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, or in speta, potrivit prevederilor Contractului de delegare a gestiunii nr.../ 26.10.2010, avand ca baza materiala infrastructura tehnico–edilitara preluata de la Municipiul Tg.Mures, SC ... SA a desfasurat o activitate de productie si distributie a agentului termic, toate investitiile efectuate de catre societate fiind realizate in legatura cu aceasta activitate si pe baza contractului amintit – astfel ca, acest obiect al activitatii, odata cu rezilierea contractului din initiativa contestatoarei insasi, conform adresei de notificare nr... /08.06.2012, si predarea catre Municipiul Tg.Mures a bunurilor respective, nu a mai fost operational, efectiv nemaiputand fi realizat de catre petenta.

3. In al treilea rand, se retine ca societatea contestatoare **confunda drepturile beneficiarilor (cumparatorilor) in privinta deducerii taxei pe valoarea adaugata cu propriile obligatii de ajustare**, care sunt reglementate in mod specific pentru beneficiarii care achizitioneaza bunuri de capital si-si deduc taxa aferenta acestor achizitii si pentru care procedura de ajustare prevazuta de legea fiscala obliga in mod specific cumparatorii sa efectueze ajustarea (in acest caz, diminuarea TVA dedusa initial pentru bunurile si serviciile destinate investitiilor nereceptionate urmare rezilierii contractului) la momentul in care intervine situatia ce determina ajustarea. Or, **este evident ca ajustarea a intervenit in luna septembrie 2012 cand, urmare faptului ca societatea contestatara insasi a notificat Municipiul Tg.Mures ca reziliaza unilateral „Contractul de delegarea gestiunii serviciului public de alimentare cu energie termica in sistem centralizat in Municipiul Tg.Mures nr.../ 26.10.2010”, bunurile concesionate au**



**fost restituite proprietarului, nemaifiind destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile.**

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei sustinerea contestatoarei potrivit careia *“taxa pe valoarea adaugata dedusa pentru achizitiile de bunuri si servicii utilizate pentru intretinerea si repararea echipamentelor tehnice efectuate in perioada ianuarie 2011 – iulie 2012 a fost supusa verificarii prin trei inspectii fiscale, astfel:*

*- Achizitiile efectuate in perioada 24.08.2010 - 31.01.2011 a fost verificata prin RIF nr.../ 10.06.2011 ocazie cu care nu exista constatari referitoare la anulara dreptului de deducere pentru achizitiile efectuate in baza facturilor descrise in Anexa nr.5 din prezentul RIF contestat, nr... /20.11.2013;*

*- Achizitiile efectuate in perioada 01.02.2011 - 30.06.2012 a fost verificata prin RIF nr... /20.11.2013 ocazie cu care nu exista constatari referitoare la anulara dreptului de deducere pentru achizitiile efectuate in baza facturilor descrise in Anexa nr.5 din prezentul RIF contestat, nr... /20.11.2013;*

*- Achizitiile efectuate in perioada 01.07.2012 - 30.09.2012 a fost verificata prin prezentul RIF contestat nr... /20.11.2013 ocazie cu care nu exista constatari referitoare la anulara dreptului de deducere pentru achizitiile efectuate in baza facturilor descrise in Anexa nr.5 din RIF”,*

in conditiile in care, **pentru achizitiile respective, localizate in perioadele fiscale care au facut obiectul inspectiilor fiscale invocate de petenta si a caror contravaloare a fost inregistrata in contul 231 “Imobilizari corporale in curs” fiind destinate realizarii de investitii la bunurile aflate in proprietatea Municipiului Tg.Mures, deducerea initiala a taxei se ajusteaza la momentul in care persoana impozabila isi pierde dreptul de deducere – in speta perioada fiscala in care a intervenit evenimentul care a determinat ajustarea fiind luna septembrie 2012** (care face parte din perioada verificata in Raportul de inspectie fiscala nr... /20.11.2013), cand bunurile concesionate au fost restituite proprietarului, urmare rezilierii unilaterale a contractului in cauza din partea contestatoarei.

4. Mai mult, asa cum s-a mentionat mai sus, conditia esentiala pentru a beneficia de deductibilitatea TVA este ca achizitiile sa fie destinate realizarii unor operatiuni cu drept de deducere (taxabile, scutite cu drept de deducere etc.), asa cum se prevede in mod expres la art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...]”.

Cum jurisprudenta comunitara in materie a statuat obligatia persoanelor impozabile de a demonstra autoritatilor fiscale utilizarea achizitiilor in folosul operatiunilor taxabile/cu drept de deducere, contestatara SC ... **SA nu explica cum poate dovedi faptul ca** achizitiile de bunuri si servicii destinate realizarii de investitii la bunuri concesionate si pentru care si-a dedus taxa pe valoarea adaugata

**ar mai fi putut fi folosite in folosul propriilor operatiuni taxabile in viitor**, in conditiile in care contractul de delegare a gestiunii nr.../ 26.10.2010 a fost reziliat din proprie initiativa, achizitiile in cauza neconcretizandu-se in investitii finalizate (receptionate) pana la restituirea catre proprietar a bunurilor respective – concluzia care se desprinde fiind aceea ca achizitiile in cauza nu sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile viitoare.

Avand in vedere considerentele prezentate, prevederile legale aplicabile si constatările redade în actele atacate, in conditiile in care societatea contestata nu a prezentat nici la control si nici ulterior in sustinerea contestatiei, argumente de fapt, insotite de documente, de natura sa combata constatatarea organelor de inspectie fiscala cu privire la starea de fapt prezentata, se retine ca în mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea in favoarea statului la luna septembrie 2012 a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră *“Prin decizie contestatia va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, potrivit căroră *“Contestatia poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]”, se va respinge ca neîntemeiata contestatia formulata de SC ... SA în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.*

Pentru considerentele aratate mai sus, în raport cu actele normative enuntate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) si art.210 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se

#### **DECIDE:**

**Respingerea contestatiei** formulate de **S.C. ... S.A. din Tg.Mures, jud.Mures**, în ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata în sumă de ... lei, stabilita prin Decizia de impunere nr.F-MS ... /20.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, **ca neintemeiata**.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Mures, în termen de 6 luni de la data comunicarii.

**DIRECTOR GENERAL,**