



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 215 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. SA - în insolvență,
din localitatea .X., jud. .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 1131/14.06.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./09.06.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1131/14.06.2016, asupra contestației formulate de .X. SA - în insolvență, cu sediul social în .X., B-dul .X., județul .X., având cod unic de înregistrare fiscală RO .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./19.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./19.04.2016, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. și are ca obiect taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei**.

Contestația a fost formulată în termenul prevăzut de art.270 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la data de 03.06.2016, așa cum rezultă din ștampila aplicată pe originalul contestației, față de data de 21.04.2016, data primirii de către societatea contestatară a Deciziei de impunere nr. F – .X./19.04.2016, potrivit ștampilei societății aplicată pe adresa nr..X./20.04.2016 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X., de înaintare a titlului de creanță menționat mai sus, anexată în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.1 și art. 272 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. SA - în insolvență din .X..

I. .X. SA contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de impunere nr.F-.X./19.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./19.04.2016, solicitând anularea acesteia ca nelegală și netemeinică, suținând următoarele:

1. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziției echipamentelor pentru o centrală de cogenerare aduse aport în natură la capitalul social al SC .X. SRL, societate la care .X. este asociat, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au procedat eronat întrucât au aplicat în mod diferit problematica operațiunii din perspectiva tratamentului fiscal aplicabil, astfel:

-la prima verificare, finalizată cu încheierea Procesului verbal de control nr..X./18.02.2016, inspecția fiscală a calificat această operațiune ca fiind o livrare de bunuri, considerând că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.128 alin.(7) din Codul fiscal, respectiv transferul de active prin aport la capitalul social fiind calificat ca nefiind o structură independentă capabilă să efectueze activități economice separate, afirmație exclusiv de natură tehnică, organele de inspecție fiscală încălcând astfel regulile prevăzute de art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare. Raționamentul organelor de inspecție fiscală fiind unul eronat ce excede competența lor profesională, o opinie în acest sens putând fi exprimată doar de un specialist tehnic și nu dintr-un raționament bazat pe criterii subiective.

- la a doua verificare, finalizată prin încheierea RIF nr.F-.X. și emiterea Deciziei de impunere nr.F-.X./19.04.2016, inspecția fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunii sus menționate, datorită netaxării operațiunii de transfer, respectiv neînregistrării de TVA colectată potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.e) și art.128 alin.(7) din Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare, constatarea fiind nelegală, iar temeiul legal invocat putând fi aplicat numai dacă societatea ar fi taxat operațiunea privind transferul de active pentru aportul la capitalul social.

Societatea susține că la acest tip de operațiune, baza legală la care se raportează este art.128 alin.(7) din Codul fiscal și Normele metodologice date în aplicarea acestui text de lege, iar condițiile de clasificare a tranzacției ca transfer de active care nu intră în sfera de aplicare a taxei sunt îndeplinite, astfel:

a) referitor la ansamblul reperelor (bunurilor) ce fac obiectul transferului de active în urma aportului de capital social, acesta urmează precizările de la alin.(2) al pct.6(9) din normele metodologice date în aplicarea art.128 alin.(7) din Codul fiscal, fiind un transfer de facto al “structurii independente din punct de vedere tehnic, capabilă să efectueze activități economice separate”, bunurile transferate constituind o structură care permite susținerea, în mod independent, a unei activități economice separate, alocate pe ramura de activitate-producție de energie-fiind transferat dreptul de proprietate asupra activelor;

b) referitor la calitatea, din punct de vedere fiscal, a primitorului bunurilor, respectiv .X. SRL, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 Cod fiscal, fiind îndeplinită și această condiție, societatea precizează că potrivit pct.6(10) din normele date în aplicarea art.128 alin.(7) Cod fiscal, .X. SRL, în calitate de beneficiar a preluat toate drepturile și obligațiile .X., inclusiv în ceea ce privește livrările către sine potrivit art.128 alin.(4) din Codul fiscal;

c) referitor la evaluarea intenției primitorului bunurilor de a garanta continuarea activității economice, condiție îndeplinită potrivit normelor metodologice date în aplicarea Codului fiscal, .X. SRL a transmis o declarație pe propria răspundere din care a rezultat îndeplinirea condițiilor privind continuarea activității și în care se menționează faptul că activele transferate prin aport la capitalul social sunt aferente activității economice.

Societatea precizează că raportul de evaluare întocmit de evaluator pentru activele aduse aport la capitalul social prezintă o descriere detaliată a caracteristicilor activelor transferate și a ansamblului acestora care formează o centrală de cogenerare destinată producției de energie electrică.

Societatea menționează că aportul în natură la capitalul social nu este un simplu transfer de active, existând în acest sens elementele care probează transferul unei structuri independente din punct de vedere tehnic, capabilă să efectueze activități economice separate precum și calitatea de persoană impozabilă a primitorului, cât și alocarea acelei structuri activității economice autorizate a primitorului și faptul că acesta nu are intenția de a lichida activitatea respectivă, astfel că stabilirea taxei suplimentare în sumă de .X. lei în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, este nelegală deoarece nu se aplică societății, operațiunea respectivă încadrându-se la art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

2. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziției de echipamente, respectiv 2 buc. Turbogenerator tip QDR 70, inclusiv compresor aer, înregistrate în investiții în curs cont 231, societatea precizează că, constatările organelor de inspecție fiscală sunt nelegale, din următoarele motive:

- scopul achiziției bunurilor l-a reprezentat efectuarea de investiții pentru obținerea de beneficii, respectiv turbogeneratoarele și compresorul rămase pe stoc în investiții în curs reprezentau echipamente independente care urmau să facă obiectul unei livrări cu plata prin montarea acestora în centrale de cogenerare aflate în execuție la .X. SRL;

- .X. nu a recunoscut scopul inițial al achiziției, însă sistarea s-a datorat unor motive obiective, neimputabile societății, care au condus la deschiderea în data de 23.06.2014 a procedurii insolvenței împotriva societății;

- Normele de aplicare a Codului fiscal vin cu precizări privind imobilizările în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, cu condiția ca acestea să fie scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă păstrându-și dreptul de deducere exercitat în baza art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

Societatea susține faptul că dreptul de deducere pentru imobilizările în curs se păstrează indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție în cauza C-37/95 – Ghent Coal Terminal NV, respectiv art.17 din Directiva a VI-a nr.77/388/CE, iar livrarea unui bun de investiții în cursul perioadei de regularizare poate da loc la o regularizare a deducerii în condițiile prevăzute de art.20 alin.(3) din Directivă, potrivit Cauzei C-110/94 (INZO).

Astfel, societatea precizează că în cadrul procedurii insolvenței se va lua o decizie cu privire la aceste bunuri care va fi în concordanță cu programul de reorganizare și care va duce la cea mai bună valorificare, respectiv continuarea investiției, sau sistarea și valorificarea bunurilor prin casare.

3. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, reprezentând TVA aferentă avansurilor achitate către SC .X. SRL în baza facturii nr..X./08.06.2011, pentru dezvoltarea, reabilitarea și modernizarea instalației de bitum din cadrul .X. .X., societatea susține că neacordarea dreptului de deducere a taxei motivată de nerealizarea de operațiuni generatoare de venituri este abuzivă și nefundamentată întrucât, societatea a avut cele mai bune intenții și a făcut toate demersurile pentru realizarea acestui obiectiv de investiții, totodată fiind în imposibilitatea să obțină venituri datorită nefinalizării investiției.

Având în vedere toate documentele puse la dispoziția controlului: decizii ale conducerii, contract de lucrări, facturi, corespondența, ordine de plată avans plătit și taxa pe valoarea adăugată, societatea susține că operațiunea în ansamblul ei se circumscrie pct.6 din Normele metodologice dat în aplicarea art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

Astfel, societatea solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr.F-.X./19.04.2016, pentru sumele menționate mai sus și accesoriilor aferente, invocând prevederile Codului de procedură fiscală, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și HG nr.44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./19.04.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./19.04.2016, constatându-se următoarele deficiențe care au fost contestate:

Perioada supusa inspecției fiscale a fost:

- 01.01.2010 – 31.12.2015 pentru taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, față de TVA deductibilă înregistrată de societate, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă de dedus în sumă de .X. lei, cu .X. lei mai puțin, astfel:

- **.X. lei** reprezintă TVA aferentă achiziției de echipamente de la .X. SA pentru o centrală de cogenerare, constând în 2 bucăți set turbogenerator tip QDR 70, turbina de gaz Siemens, 2 bucăți filtru aer pentru set turbogenerator tip QDR, 2 bucăți filtru aer pentru set turbogenerator, 2 bucăți cazane cu aburi, 2 bucăți turbogenerator tip QDR 70, inclusiv compresor aer incomplet fără turbină, în valoare totală de .X. lei și TVA în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2014, .X. SRL a majorat capitalul social cu suma de .X. lei, reprezentând aport în natură adus de către asociatul .X. constituit din o parte din echipamentele pentru centrala de cogenerare achiziționate de la .X. SA, potrivit raportului de evaluare efectuat de .X. SRL.

Având în vedere facturile emise în anul 2009, stornările și repunerile din anii 2011 și 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile reprezentând aport în natură au fost achiziționate astfel:

- factura nr..X./15.11.2011 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând set turbogenerator tip QDR 70, turbina de gaz Siemens și diverse prestații;

- factura nr..X./28.12.2011 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând 2 bucăți filtru aer pentru set turbogenerator tip QDR 70;

- factura nr..X./24.01.2012 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând 2 bucăți filtru aer pentru set turbogenerator și diverse prestații;

- factura nr..X./28.09.2012 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând 2 bucăți cazane cu aburi.

Potrivit Procesului verbal de control nr..X./18.02.2016 încheiat de inspectorii din cadrul AJFP .X.-Inspecție Fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru transferul unei părți a activelor, ca aport la capitalul .X. SRL, societatea nu a înregistrat TVA colectată și nu a prezentat declarația pe propria răspundere din care să rezulte că primitorul activelor intenționează 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.

Potrivit răspunsurilor nr..X./12.02.2016, solicitate de către AJFP .X. prin adresa nr. .X./17.12.2015, .X. SRL, în calitate de primitor al activelor, a precizat că echipamentele aferente centralei de cogenerare și care reprezintă aportul în natură adus de .X. SA, sunt parțial amplasate pe poziții de montaj, precum și în depozit în ambalajul original. Acest aport în natură a fost tratat la .X. SRL ca investiție în curs.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat, prin procesul verbal menționat, că nu au fost respectate normele de aplicare a prevederilor art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003 și în consecință transferul de active efectuat de societate reprezintă livrare de bunuri, pentru care în baza art.126 alin.(1) din Codul fiscal, societatea avea obligația colectării de TVA în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat declarația pe propria răspundere, potrivit căreia primitorul .X. SRL a menționat că activele transferate sunt aferente desfășurării unei activități economice (centrala de cogenerare de producere energie electrică și termică), precum și faptul că nu va lichida imediat activitatea respectivă, nici nu va vinde eventualele stocuri.

De asemenea, administratorul special al societății dl..X., prin nota explicativă dată în data de 01.04.2016, a precizat că: "Scopul aportului în natură la capitalul social al .X. SRL a fost derularea activității de cogenerare...(producere de energie termică și electrică)...Instalația de cogenerare adusă aport de .X. SA reprezintă un ansamblu de echipamente care este utilizat în producerea de energie termică sau mecanică."

Reprezentantul societății menționează totodată, referitor la calificarea sau nu a bunurilor transferate, respectiv instalația de cogenerare fără compresor de aer, într-o structură independentă capabilă să efectueze activități economice separate, acest fapt poate fi stabilit de un expert tehnic în domeniu, specialistul putând stabili dacă lipsa compresorului de aer poate fi suplinită de aerul industrial de pe platforma .X..

Având în vedere faptul că societatea a înregistrat TVA deductibilă în sumă de .X. lei și faptul că nu a înregistrat taxa colectată aferentă transferului activelor ca aport la capitalul social, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, iar potrivit prevederilor art.128 alin.(7) din Codul fiscal și a normelor de aplicare aprobate prin HG nr.44/2004, primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului

de deducere prevăzută de lege, respectiv beneficiarul va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, ajustarea deducerii prevăzute la art.149 din Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că până la data realizării transferului, societatea nu a utilizat activele pentru realizarea de operațiuni taxabile, acestea fiind înregistrate în contul 231 "Imobilizări corporale în curs" și depozitate potrivit contractului de custodie la .X. SA din .X., rezultând că societatea nu a intenționat să realizeze operațiuni taxabile din producția de energie electrică și termică.

- **.X. lei** reprezintă TVA aferentă achiziției a 2 bucăți turbogenerator tip QDR 70, achiziționate de la .X. SA, care nu au fost transferate .X. SRL, fiind înregistrate în contul 231 "Imobilizări în curs", organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile și nici pentru producerea de energie electrică și termică.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât cea mai mare parte a echipamentelor pentru centrala termoelectrică în cogenerare achiziționate de la .X. SA, au fost transferate .X. SRL ca aport în natură la capitalul social, .X. SA nu poate realiza operațiuni taxabile, motiv pentru care societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial pentru efectuarea de investiții, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, societatea având posibilitatea ajustării dreptului de deducere la data la care vor fi îndeplinite condițiile legale.

- **.X. lei** reprezintă TVA aferentă avansurilor achitate către .X. SRL în baza facturii nr..X./08.06.2011, în vederea dezvoltării, reabilitării și modernizării instalației de bitum din cadrul .X. SA, organele de inspecție fiscală au constatat că nu a fost finalizată modernizarea instalației de bitum și nici nu au fost realizate (în perioada verificată) cu ajutorul investițiilor, operațiuni generatoare de venituri, motiv pentru care, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acestea nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

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

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. beneficiază de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de echipamente pentru centrala de cogenerare, în condițiile în care societatea nu a utilizat echipamentele achiziționate în scopul operațiunilor prevăzute de lege.

În fapt, .X. a achiziționat de la .X. SA echipamente pentru o centrală de cogenerare, constând în 2 bucăți set turbogenerator tip QDR 70, turbina de gaz Siemens, 2 bucăți filtru aer pentru set turbogenerator tip QDR 70, 2 bucăți filtru de aer pentru set turbogenerator, 2 bucăți cazane cu aburi, 2 bucăți turbogenerator tip QDR 70, inclusiv compresor aer incomplet fără turbină, în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă totală de .X. lei, în baza contractului nr..X./01.10.2009 și actelor adiționale nr. .X./01.04.2010, nr. .X./ 19.12.2011 și nr. .X./20.12.2012.

Totodată, se reține că la data de 09.10.2009, s-a încheiat un Agreement prin care se înființează societatea .X. SRL Zimnicea, unde .X. SA, Ga-Pro-Co Chemicals SA și .X. SA devin acționari cu cota de 15% fiecare. Acest acord a fost ratificat prin Hotărârea nr.10 a ședinței Consiliului de Administrație din 30.10.2009 al .X. SA. De asemenea, cu Hotărârea nr.2/14.12.2009 a Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor, .X. SA ratifică decizia Consiliului de Administrație de participare a .X., ca acționar la .X. SRL, iar cu Hotărârea Consiliului de Administrație nr.4 din 16.04.2014 se majorează capitalul social al .X. SRL cu suma de .X. lei, reprezentând aport în natură adus de către asociatul .X. SA.

Astfel, se reține faptul că societatea contestatară a adus ca aport la capitalul social al .X. SRL o parte din echipamentele pentru centrala de cogenerare achiziționate de la .X. SA.

Având în vedere facturile emise în anul 2009, stornările și repunerile din anii 2011 și 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile reprezentând aport în natură au fost achiziționate astfel:

- factura nr..X./15.11.2011 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând set turbogenerator tip QDR 70, turbina de gaz Siemens și diverse prestații;

- factura nr..X./28.12.2011 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând 2 bucăți filtru aer pentru set turbogenerator tip QDR 70;

- factura nr..X./24.01.2012 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând 2 bucăți filtru aer pentru set turbogenerator și diverse prestații;

- factura nr..X./28.09.2012 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând 2 bucăți cazane cu aburi.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât echipamentele achiziționate și aduse ca aport în natură la capitalul social al .X. SRL, nu au fost utilizate în folosul operațiunilor prevăzute la art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare întrucât, taxa nu s-a aplicat transferului respectiv.

În drept, potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2014:

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.”

Potrivit prevederilor legale citate, o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, operațiunilor scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹, cât și art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, precum și operațiunilor prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, așa cum s-a precizat la situația de fapt din prezenta decizie, se reține că .X. a achiziționat echipamente de la .X. SA pentru o centrală de cogenerare energie electrică și termică, în valoare totală de .X. lei și TVA aferentă în sumă totală de .X. lei, în baza contractului nr..X./01.10.2009 și actelor adiționale nr. .X./01.04.2010, nr. .X./19.12.2011 și nr. .X./20.12.2012.

Totodată, având în vedere facturile emise în anul 2009, stornate și repuse din anii 2011 și 2012, se reține, că suma de **.X. lei** a reprezentat taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă unei părți din bunurile achiziționate de la .X. SA, respectiv: factura nr..X./ 15.11.2011 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând set turbogenerator tip QDR 70, turbina de gaz Siemens și diverse prestații; factura

nr..X./28.12.2011 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând 2 buc filtru aer pentru set turbogenerator tip QDR 70; factura nr..X./24.01.2012 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând 2 buc filtru aer pentru set turbogenerator și diverse prestații și factura nr..X./28.09.2012 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând 2 buc cazane cu aburi.

Se reține că, la data de 16.04.2014, potrivit Hotărârii Consiliului de Administrație nr.4, .X. a transferat, ca asociat, la capitalul social al .X. SRL, ca aport în natură, echipamentele, sus menționate, necesare pentru o centrală de cogenerare energie electrică și termică, în sumă de .X. lei, potrivit raportului de evaluare efectuat de .X. SRL.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./19.04.2016, se reține faptul că până la data transferului, .X. nu a utilizat aceste active pentru realizarea de operațiuni taxabile, acestea fiind înregistrate în contul 231 "Imobilizări corporale în curs" și depozitate potrivit contractului de custodie la .X. SA din .X., rezultând astfel că utilajele în cauză nu au participat la o activitatea economică desfășurată de societate.

Prin urmare, întrucât a trecut o perioadă mai mult decât rezonabilă în care .X. nu a valorificat echipamentele în folosul activității sale, incidente în speță sunt și prevederile pct.45 alin.(6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în explicarea prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal, care stipulează:

“(6) 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 ori 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 zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian. [...]”

Potrivit prevederilor legale citate, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere al taxei aferentă achizițiilor în condițiile în care

acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor prevăzute la art.145 alin. (2) din Codul fiscal, 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, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, numai dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, or din motive obiective, care nu depind de voința sa.

Or, în speța de față nu pot fi aplicabile prevederile pct.45 alin.(6) din Normele de aplicare ale art.145 alin.(2) din Codul fiscal, întrucât contestatara nu face dovada că din circumstanțe și motive obiective care nu au depins de voința ei nu a utilizat niciodată aceste bunuri în scopul operațiunilor prevăzute de lege, astfel că, se reține faptul că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de echipamente pentru centrala de cogenerare energie neutilizate.

Nu pot fi reținute afirmațiile societății potrivit cărora *“societatea a efectuat o operațiune de aport la capitalul social prin transfer de active, iar din punct de vedere fiscal pentru acest tip de transfer de active baza legală la care ne raportăm este art.128 alin.(7) Cod fiscal și normele metodologice date în aplicarea acestui text de lege”* și *“aportul în natură la capitalul social nu este un simplu transfer de active, existând în acest sens elementele care probează atât transferul unei structuri independente din punct de vedere tehnic, capabilă să efectueze activități economice separate precum și calitatea de persoană impozabilă a primitorului, cât și alocarea acelei structuri activității economice autorizate a primitorului și faptul că acesta nu are intenția de a lichida activitatea respectivă”*, întrucât potrivit prevederilor art.128 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2014:

*“(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.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă, 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**.

Astfel, art. 128 alin. (7) din Codul fiscal reglementează expresis verbis faptul că transferul de active sau părți de active are loc, în înțelesul taxei pe valoarea adăugată, și în cazul în care operațiunea este realizată ca urmare a unei vânzări, nu numai atunci când operațiunea are loc ca urmare a divizării, fuziunii ori aportului în natură.

Chiar dacă tratamentul fiscal aplicat transferurilor de active are, în fapt, natura unei facilități fiscale pentru persoanele impozabile, în contextul aderării la Uniunea Europeană, România s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile Curții Europene de Justiție privind opțiunea statelor membre de a exclude transferul totalității activelor sau a unei părți a acestora din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține ca Directiva a-VI-a 77/388 din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (77/388/CEE), la art.5(8), prevede:

“(8) În cazul unui transfer, efectuat cu titlu oneros sau nu, sau ca contribuție la o societate, al totalității activelor sau al unei părți din acestea, statele membre pot considera că nu a avut loc nici o livrare de bunuri și, în acest caz, beneficiarul este considerat succesorul persoanei care a efectuat transferul. Dacă este cazul, statele membre pot lua măsurile necesare pentru a preveni denaturarea concurenței atunci când beneficiarul nu este în totalitate pasibil de plata impozitului.”

Mai mult, se reține că această reglementare constituie o excepție de la regula generală, potrivit căreia livrările de bunuri efectuate cu plată reprezintă operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și, prin urmare, prevederea trebuie interpretată restrictiv, prin respectarea strictă a tuturor condițiilor stabilite de prevederile legale.

Astfel, prevederile Codului fiscal trebuie coroborate cu cele ale pct.6 alin.(7) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în explicitarea prevederilor art.128 alin.(7) din Codul fiscal, care stipulează:

*“(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.”

Prin urmare, **nu orice aport în natură**, al unei persoane impozabile la capitalul social al unei societăți comerciale persoană impozabilă, **este transfer parțial de active care nu constituie livrare de bunuri** în sensul art.128 alin.(1) din Codul fiscal, **ci numai activele care au fost investite într-o anumită ramură a activității economice a cedentului, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate, respectiv doar activele participante la desfășurarea activității economice la cedent.**

Totodată, din analiza jurisprudenței Curții Europene de Justiție (Dosarul C-497/01 Zita Modes Sarl v.Administration de l'enregistrement et des domaines, 27 noiembrie 2003) reiese că prevederile legale privind transferul de active sunt aplicabile numai în situația în care **primitorul activelor are intenția de a desfășura activitatea sau partea de activitate care i-a fost transferată**, și nu doar de a lichida imediat activitatea respectivă și de a vinde eventualele stocuri.

De asemenea, potrivit paragrafului nr. 40 din Decizia C-497/01 Zita Modes, conceptul de cesionare a totalității activelor sau a unei părți a acestora trebuie interpretat ca o cesiune a unei companii sau a unei părți independente a unei activități comerciale, și care cuprinde elemente corporale și, după caz, necorporale care constituie împreună o întreprindere sau o parte a unei întreprinderi capabilă să desfășoare o activitate economică independentă.

Prin urmare, resursele transferate trebuie sa constituie o structura 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.

Pentru a vorbi de un transfer de active în afara sferei de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, se au în vedere mijloacele fixe, echipamentele, stocurile, clientii, furnizorii, resursele umane, cu alte cuvinte factorii de producție ce au relevanță în afacere în raport de natura activității transferate, astfel că se are în vedere «totalitatea activului și pasivului unei diviziuni dintr-o societate care, din punct de vedere organizatoric, constituie activitate independentă, adică o entitate capabilă să funcționeze prin propriile mijloace».

Astfel, pentru a califica o tranzacție drept transfer de active neimpozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, atât persoanele impozabile implicate, vânzătorul și cumpărătorul, trebuie să aibă în vedere ansamblul elementelor tranzacționate și modalitatea concretă în care se realizează operațiunea, astfel încât între părți să nu se realizeze o simplă vânzare de bunuri, ci o **veritabilă "transferare a afacerii" de la vânzător la cumpărător**, caracterizată prin posibilitatea tehnică și funcțională a cumpărătorului de a continua în mod independent activitatea economică căreia i-au fost atribuite inițial elementele tranzacționate, dar și prin intenția acestuia de a continua aceeași activitate, fără lichidarea imediată a afacerii cumparate și vânzarea stocurilor.

O asemenea interpretare asigură aplicarea corectă a prevederilor art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, în baza principiului de drept *actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat*, astfel că simpla vânzare a unui mijloc de transport sau a unui calculator către o persoană impozabilă cumpărătoare, chiar dacă această persoană ar fi capabilă să utilizeze în mod independent bunul achiziționat, nu poate fi tratată ca un transfer de active neimpozabil, câtă vreme vânzătorul nu-i transferă cumpărătorului afacerea sa sau cel puțin o parte funcțională din ea.

Prin urmare, din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./19.04.2016, se reține faptul că până la data transferului, .X., ca cedent, nu a utilizat aceste active pentru realizarea de operațiuni taxabile, rezultând astfel că utilajele în cauză nu au participat la o activitatea economică desfășurată de cedent, respectiv societatea nu a efectuat, potrivit prevederilor legale sus menționate, un transfer de activitate economică **"transferare a afacerii" de la vânzător la cumpărător**, caracterizată prin posibilitatea tehnică și funcțională a cumpărătorului de a continua în mod independent activitatea economică căreia i-au fost atribuite inițial elementele tranzacționate.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei “Declarația” dată pe propria răspundere de către reprezentantul legal al .X. SRL, persoană impozabilă, potrivit căreia *“activele transferate de la .X. sunt aferente desfășurării unei activități economice (centrala de cogenerare de producere energie electrică și termică) și nu vom lichida imediat activitatea respectivă și nici nu vom vinde eventualele stocuri”*, întrucât din adresele nr..X./ 12.02.2016 rezultă că echipamentele aferente centralei de cogenerare sunt *«parțial amplasate pe poziții de montaj, precum și în depozit în ambalajul original»* și *«urmează să producă energie electrică și termică»*, nefiind astfel utilizate.

Prin urmare, se reține faptul că .X. nu a efectuat transferuri de active în sensul art.128 alin.(7) din Codul fiscal și pct.6 alin.(7) din normele metodologice, care nu sunt livrări de bunuri, pentru că nu a realizat o activitate economică cu echipamentele aferente centralei de cogenerare energie electrică și termică, de la data achiziționării și până la data transferului, acestea fiind depozitate potrivit contractului de custodie la .X. SA din .X., iar beneficiarul .X. SRL nu a desfășurat niciun fel de activitate cu aceste echipamente, respectiv nu a continuat activitatea sau partea din activitatea economică ce i-a fost transferată.

Mai mult, se reține că .X., ca asociat, a transferat echipamentele ca aport la capitalul social al .X. SRL în schimbul acțiunilor primite la această societate și a încasării dividendelor în raport cu acțiunile deținute, considerând că transferul nu constituie livrare de bunuri în sensul art.128 alin.(1) din Codul fiscal, neînregistrând astfel TVA colectată aferentă acestei operațiuni.

Având în vedere prevederile citate prin prezenta, faptul că societatea nu a desfășurat niciodată o activitate economică cu utilajele achiziționate și înregistrate ca imobilizări în curs de execuție și în consecință, nu a efectuat un transfer de active considerat ca aport la capitalul social al .X. SRL în sensul art.128 alin.(7) din Codul fiscal și pct.6 alin.(7) din normele metodologice, cât și faptul că nu a înregistrat TVA colectată aferentă livrării de bunuri, și nici nu se încadrează în prevederile pct.45 alin.(6) din Normele de aplicare pentru art.145 alin.(2) din Codul fiscal, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de echipamente pentru centrala de cogenerare energie neutilizate în scopul operațiunilor prevăzute de lege.

Nu pot fi reținute afirmațiile contestatarii privind *“capabilitatea de a funcționa independent în cadrul activității economice, sau nu, excede competenței lor profesionale”* și *“[...]calificarea sau nu a bunurilor transferate, respectiv instalația de cogenerare fără compresor de aer, într-o*

structură independentă capabilă să efectueze activități economice separate, poate fi stabilită de un expert tehnic în domeniu, specialistul putând stabili dacă lipsa compresorului de aer poate fi suplinită de aerul industrial de pe platforma .X.”, întrucât așa cum s-a reținut prin prezenta, societatea nu a demonstrat că transferul parțial de active a fost investit într-o activitate economică a sa, iar acestea trebuiau să constituie o structură independentă din punct de vedere tehnic, capabilă să efectueze activități economice separate. Mai mult, societatea nu a efectuat un transfer de activitate economică la cumpărător, care să fie caracterizată prin posibilitatea tehnică și funcțională a cumpărătorului de a continua în mod independent activitatea economică căreia i-au fost atribuite inițial elementele tranzacționate, atâta timp cât echipamentele respective nu au fost niciodată utilizate.

Referitor la afirmațiile societății potrivit cărora *„abordarea problematicii operațiunii privind aportul de capital din perspectiva tratamentului fiscal aplicabil a fost diferită”*, respectiv *„prin încheierea procesului verbal de control nr..X./18.02.2016, inspecția fiscală a calificat operațiunea de aport în natură la capitalul social cu echipamentele aferente centralei de cogenerare ca fiind o livrare de bunuri”*, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, potrivit procesului verbal sus menționat, încheiat ca urmare a efectuării unui control inopinat și în baza căruia nu s-a emis niciun titlu de creanță susceptibil să fie contestat, nestabilind obligații suplimentare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a realizat în fapt un transfer de active ci a efectuat o livrare de bunuri pentru care societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată pentru a putea fi păstrat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, asigurându-se astfel neutralitatea taxei.

Referitor la argumentul societății cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat regulile prevăzute de art.102 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare, potrivit cărora la stabilirea stării de fapt fiscale, acestea nu au avut în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă se reține că, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au ținut cont de forma și conținutul documentelor justificative prezentate de societate, de evidența primară și contabilă a societății, au solicitat note explicative, au analizat informațiile din bazele de date ANAF, respectiv rapoarte VIES.

De asemenea, din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate și care reprezintă anexă la aceasta, se reține că inspecția fiscală a avut la bază documentele puse la dispoziție de agentul economic, respectiv facturi, bonuri fiscale, contracte,

precum și jurnalele de vânzări și de cumpărări, note contabile, balanțe de verificare, deconturi de TVA etc, iar din declarația dată pe propria răspundere, reprezentantul legal al societății d-na .X., a declarat că a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală toate documentele și informațiile relevante în desfășurarea verificării.

Din analiza actelor administrativ fiscale contestate, rezultă faptul că organele de inspecție fiscală au făcut mențiuni asupra tuturor documentelor justificative prezentate la control, cu mențiunea motivelor de fapt și de drept care au condus la încheierea acestora, actele administrativ fiscale contestate fiind întocmite cu respectarea normelor legale în vigoare.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, documentele anexate la dosarul cauzei și întrucât argumentele contestatarei nu sunt de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina .X., TVA în sumă de **.X. lei**.

În consecință, având în vedere cele prezentate, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respingându-se ca **neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./19.04.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru taxă pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.**

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției a 2 bucăți turbogenerator tip QDR 70, inclusiv compresor aer incomplet fără turbină, înregistrate în contul 231 „Imobilizări în curs”, în condițiile în care contestatara nu face dovada că bunurile respective au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA a înregistrat în contul 231 “Imobilizări în curs” 2 bucăți turbogenerator tip QDR 70, inclusiv compresor aer incomplet fără turbină, în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**, pe care le-a achiziționat de la .X. SA și care fac parte din echipamentele pentru o centrala termoelectrică în cogenerare energie electrică și termică.

Întrucât, societatea a transferat cea mai mare parte a echipamentelor pentru centrala termoelectrică în cogenerare la .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că echipamentele sus menționate nu au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile și nici pentru producerea de energie electrică și termică, motiv pentru care societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial pentru efectuarea de investiții, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, care precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, precum și din cele expuse la situația de fapt, se reține că .X. SA a înregistrat în contul 231 “Imobilizări în curs” 2 bucăți turbogenerator tip QDR 70, inclusiv compresor aer incomplet fără turbină, în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, care fac parte din echipamentele achiziționate de la .X. SA pentru o centrala termoelectrică în cogenerare energie electrică și termică.

Totodată, se reține că societatea nu a transferat cele 2 bucăți turbogenerator tip QDR 70 împreună cu celelalte componente ale centralei de cogenerare energie la .X. SRL.

Mai mult, potrivit Procesului verbal de predare – primire – custodie încheiat la data de 14.09.2012, anexat în copie la dosarul cauzei, cele două echipamente “*se află în incinta/depozitul .X. SA, cu sediul în str..X., .X., jud..X.. În ambalajul original corespunzător și rămân în custodia sa până la un termen ce va fi stabilit ulterior*”.

Prin urmare, întrucât echipamentele, reprezentând 2 bucăți turbogenerator tip QDR 70, au fost înregistrate de societate în contul 231 “Imobilizări în curs” și date în custodie la .X. SA, se reține că acestea nu au fost utilizate or valorificate, astfel că, organele de inspecție fiscală, în mod

corect, au stabilit că aceste achiziții nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Deși, prin contestație, societatea precizează faptul că *“turbogeneratoarele și compresorul rămase pe stoc în investiții în curs reprezintă echipamente independente, care urmau să facă obiectul unei livrări cu plată prin montarea acestora în alte centrale de cogenerare aflate la SC .X. SRL”*, acesta nu depune niciun document din care să rezulte că a întreprins demersuri pentru a le valorifica întărind în acest sens constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia până la finalizarea inspecției fiscale aceste echipamente nu au fost valorificate.

Afirmațiile societății potrivit cărora *“sistarea s-a datorat unor motive obiective, neimputabile societății, care au condus la deschiderea procedurii insolvenței”* și *“dreptul de deducere pentru imobilizările în curs se păstrează indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică”*, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, potrivit prevederilor pct.45 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în explicarea prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal:

“(6) 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 ori 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 zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian. [...]”

Astfel, potrivit prevederilor legale citate, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere al taxei aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor prevăzute la art.145 alin. (2) din Codul fiscal, 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, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, **numai dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa** persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, or din **motive obiective**, care nu depind de voința sa.

Or, societatea, prin contestație, face afirmații la modul general, nesuținute cu documente din care să rezulte care sunt circumstanțele și motivele obiective care au condus la decizia de abandonare a executării lucrărilor de investiții și care să contrazică și să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Mai mult, afirmațiile societății sunt contradictorii, respectiv *“în cadrul procedurii insolvenței se va lua o decizie cu privire la aceste bunuri care va fi în concordanță cu programul de reorganizare și care va duce la cea mai bună valorificare. Această decizie va viza fie continuarea investiției, fie sistarea și valorificarea bunurilor prin casare”* or, bunurile urmau să fie valorificate ca *echipamente independente* prin livrare cu plată la *alte centrale de cogenerare aflate la SC .X. SRL*.

În consecință, având în vedere cele prezentate, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./19.04.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru **taxă pe valoarea adăugată în suma de .X. lei**.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr..X./08.06.2011 emisă de .X. SRL reprezentând „avans” pentru dezvoltarea, reabilitarea și modernizarea instalației de bitum, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că avansul nu a fost destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./08.06.2011 emisă de .X. SRL, având ca obiect “AVANS CONF. CONTRACT DE ANTREPRIZĂ NR..X./24.03.2011 PENTRU OB. DE

INVESTIȚII DEZVOLTAREA, REABILITAREA ȘI MODERNIZAREA INSTALAȚIEI DE BITUM DIN CADRUL .X. .X.”, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și de facturile de stornare nr..X./08.09.2011 și nr..X./ 27.05.2013.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei fără ca avansul achitat să fie utilizat în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, care precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F - .X./19.04.2016, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura de avans nr. nr..X./08.06.2011 emisă de .X. SRL, pentru dezvoltarea, reabilitarea și modernizarea unei instalații de bitum din cadrul societății.

Totodată, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, întrucât nu a fost finalizată modernizarea instalației de bitum și prin urmare nu au fost realizate operațiuni generatoare de venituri.

Astfel, având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, documente din care să rezulte că avansul achitat către .X. SRL pentru dezvoltarea, reabilitarea și modernizarea instalației de bitum a fost destinat în folosul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia „toate documentele puse la dispoziția controlului: decizii ale conducerii, contract de lucrări, facturi,

corespondența, ordine de plată avansul plătit și taxa pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea în ansamblul ei se circumscrie pct.6 din normele metodologice dat în aplicarea art.145 alin.(2) din Codul fiscal [...]”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, prevederile invocate de societate se referă la imobilizările în curs de execuție care nu se mai finalizează, care sunt scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, numai dacă persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică **din circumstanțe care nu depind de voința sa**, or din **motive obiective**, care nu depind de voința sa or, societatea nu prezintă documente din care să rezulte care sunt circumstanțele și motivele obiective care au dus la decizia de abandonare a executării lucrărilor de investiții și care să contrazică și să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Mai mult, în susținerea contestației, societatea a prezentat doar:

- factura de avans nr..X./08.06.2011 și facturile de stornare;
- ordinul de plată nr. .X. în sumă de .X. lei, plătitor .X. SRL, unde la mențiuni sunt trecute “f 1030/ 30.06.2010 , f 407/31.03.2011”, fără nicio explicație suplimentară;
- contractul de antrepriză nr..X./24.03.2011 unde la pct 2.1 Obiectul contractului “[...]constă în executarea de către Antreprenorul General, pentru Beneficiar, de servicii și lucrări necesare obiectivului de investiții “Dezvoltarea, Reabilitare și Modernizarea Instalației de Bitum din cadrul .X. .X.”, la pct 2.2 “Serviciile și lucrările ce urmează a fi executate de Antreprenorul General constau în: a. Activități de inginerie și proiectare de execuție pentru toate componentete obiectivului; b. și c. Servicii de expertizare [...]; d.Reparații, recondiționări și modificări [...]; e.Procurarea materialelor, utilajelor și echipamentelor noi[...]; h. Punerea în funcțiune a întregului obiectiv de investiții.”, iar la Termen de execuție este înscrisă data de 15.12.2011 or, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că până la data încheierii controlului nu a fost finalizată modernizarea instalației de bitum și nici nu au fost realizate pe perioada verificării, operațiuni taxabile.

În consecință, având în vedere cele prezentate, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respingându-se ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./19.04.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru **taxă pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.**

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. SA, împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./19.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./19.04.2016, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**