



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA nr.322/2016
privind soluționarea contestației formulate de
.X. SRL din .X., jud. .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907862/28.11.2013
și reînregistrată sub nr. A – SLP 2151/23.11.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Juridică, prin adresa nr.A – AJR .X./14.11.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A – SLP 2151/23.11.2016, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de **.X. SRL**, din localitatea .X., str. .X., județul .X., având CUI .X. și fiind înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X./2002.

.X. SRL contestă parțial Decizia de impunere nr.F-BC .X./30.09.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – BC .X./30.09.2013, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

Urmare verificării efectuate la **.X. SRL**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F – BC .X./30.09.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-BC .X./30.09.2013, contestată parțial,

Procesul verbal nr..X./27.09.2013 și Plângerea penală nr..X./07.10.2013 care au fost înaintate Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., în vederea stabilirii existenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.8 și art.9 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În conformitate cu prevederile art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia 390/20.12.2013 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a suspendat soluționarea contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-BC .X./30.09.2013, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

Împotriva Deciziei nr.390/20.12.2013 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, .X. SRL a formulat acțiune în contencios administrativ.

Prin Sentința civilă nr. .X./13.11.2014 pronunțată de Curtea de Apel .X., în dosarul nr. .X./32/2014, a fost admisă acțiunea formulată de societate și a fost anulată Decizia nr.390/20.12.2013 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Împotriva Sentinței civile nr. .X./13.11.2014, menționată mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat recurs.

Prin Decizia nr..X./03.11.2016, definitivă, Înalta Curte de Casație și Justiție a respins ca nefondat recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală, împotriva Sentinței nr. .X./2014 a Curții de Apel .X..

Prin adresa nr..X./03.12.2016, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial Constanța, informații privind stadiul cercetărilor aferente Plângerii penale nr..X./07.10.2013, iar prin adresa fără număr din data de 16.12.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A – SLP .X./22.12.2016, organul de cercetare penală a precizat că a fost dispusă clasarea urmăririi penale față de reprezentanții .X. SRL, precum și disjungerea cauzei și declinarea competenței materiale de soluționare a cauzei în favoarea Parchetului de pe lângă Tribunalul Constanța pentru efectuarea de cercetări pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, comunicând în acest sens Ordonanța de clasare a urmăririi penale din data de 04.01.2016.

Având în vedere cele reținute mai sus, constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.272 alin.5 lit.a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va relua procedura de soluționare a contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-BC .X./30.09.2013, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F – BC .X./30.09.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – BC .X./30.09.2013, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., .X. SRL susține următoarele :

Societatea consideră că motivul invocat de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea unor debite suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei nu poate constitui motiv de fapt pentru majorarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală în Decizia de impunere nr. F – BC .X./30.09.2013, act administrativ fiscal care stă la baza stabilirii unor debite suplimentare, nu pot constitui temei de drept pentru majorarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea, din următoarele considerente:

- În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă transferurilor către .X. SRL, ca urmare a divizării societății, a unor stocuri, s-a considerat, în mod eronat, că transferul a fost efectuat către o persoană neimpozabilă, întrucât proiectul de divizare a fost aprobat și publicat în Monitorul Oficial în data de 11.01.2012, iar .X. SRL a decontat TVA până în luna august 2012. În consecință, societatea apreciază că stabilirea diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei este eronată întrucât transmiterea s-a efectuat către o societate plătitoare de TVA, încetarea acestei calități intervenind la data de 01.01.2013.

- În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunea nu s-a desfășurat în realitate. În fapt, societatea afirmă că a evidențiat parțial în contabilitate factura nr..X./22.06.2011, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, diferența fiind stornată. Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de documentele prezentate pe considerentul că anexele

întocmite nu sunt datate și semnate corespunzător. Societatea apreciază că în situația în care documentele reprezentând modul de determinare a valorii serviciilor efectuate sunt anexate unei facturi legal întocmite, acestea au aceeași dată cu factura.

- În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, evidențiată la rubrica de regularizări a decontului de taxă pe valoarea adăugată, societatea precizează că a detaliat acest aspect prin Nota explicativă anexă a Raportului de inspecție fiscală. În fapt, în luna martie 2011 societatea a bifat din greșeală rubrica de solicitare a rambursării. Ulterior a fost formulată o cerere de renunțare la rambursare la care nu a primit răspuns. Având în vedere perioada lungă de rezolvare a decontului cu opțiuni de rambursare, societatea a notificat Agenției Naționale de Administrare Fiscală preluarea în decont a sumei de rambursat, astfel că aceasta nu reprezintă o sumă în plus de plată.

- În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, înscrisă în Cererea de îndreptare a erorii materiale, aceasta a fost explicitată prin răspunsul la întrebarea nr.X din Nota explicativă din data de 18.09.2013. Astfel, printr-un raport de inspecție fiscală anterior societatea nu a beneficiat de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferent achizițiilor efectuate de la .X. SRL. Întrucât .X. SRL nu a primit întreaga cantitate de marfa înscrisă în facturi, în plus sesizând și unele erori la întocmirea acestora, și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată pentru o sumă mai mică. Deoarece aceste corecții au fost efectuate după data la care se încheia perioada verificată, organele de inspecție fiscală care au întocmit actul de control anterior, nu au ținut cont de ele, motiv pentru care, la refacturare, societatea a ținut cont și de diferențele menționate, pentru „a nu dubla suma”.

În consecință, având în vedere prevederile art.14 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora economicul prevalează juridicului, societatea se consideră nedreptățită în ceea ce privește sumele suplimentare stabilite în sarcina sa.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F – BC .X./30.09.2013, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F – BC .X./30.09.2013, au fost constatate următoarele:

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit că există diferențe în ceea ce privește modul de calcul, evidență și declarare a taxei pe valoarea adăugată colectată, în sumă de .X. lei, aferentă operațiunilor înregistrate de .X. SRL ca urmare a operațiunii de divizare cu .X. SRL din

Constanța, prin aplicarea cotei standard de 24% asupra unei baze impozabile în sumă de .X. lei.

De asemenea, urmare verificării modului de calculare, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată deductibilă au rezultat diferențe la control în sumă de .X. lei, structurate astfel:

- suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată dedusă de societate ca urmare a înregistrării în evidența contabilă a facturii nr..X./22.06.2011, în valoare totală de .X. și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, reprezentând prestări servicii de publicitate, marketing și promovare, emisă de .X. SRL. Din documentele prezentate nu rezultă că prestările de servicii au fost efectuate în realitate și nici nu rezultă dacă au condus la realizarea de operațiuni taxabile;
- suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată deductibilă, înscrisă în deconturile de TVA, care nu este înregistrată și în jurnalele de cumpărări și pentru care societatea nu a prezentat documente justificative în baza cărora taxa a fost înscrisă în deconturi.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a depus, în luna decembrie 2011, o cerere de îndreptare a erorilor materiale din deconturile de TVA, urmare căreia a fost emisă Decizia de corectare a erorilor materiale din deconturile de TVA formular 305, înregistrată sub nr..X./24.09.2012, prin care la rd.32 „Taxă de plată în perioada de raportare” a fost înscrisă suma de -.X.lei, majorând soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată, fără a prezenta documente justificative din care să rezulte că această sumă reprezintă taxă pe valoarea adăugată de rambursat.

Pentru debitul de natura taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii de natura dobanzilor/majorărilor de întârziere în sumă de .X. lei, precum și penalități de întârziere .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. SRL avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată aferentă transferului de stocuri de marfă către .X. SRL, în condițiile în care această operațiune nu

reprezintă un transfer de active în sensul prevederilor art.128 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că prin Hotărârea nr.X/21.11.2011 a Adunării Generale Extraordinare a Asociaților .X. SRL a fost aprobată propunerea de divizare a societății, prin desprinderea parțială a patrimoniului și transmiterea acestuia către .X. SRL. Proiectul de divizare a fost înregistrat sub nr.X/12.12.2011 și a fost publicat în Monitorul Oficial nr. 129/11.01.2012, Partea a IV-a.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F – BC .X./30.09.2013, organele de inspecție fiscală au menționat și faptul că, potrivit Protocolului de predare – primire pus la dispoziție de societate, protocol încheiat la data de 14.02.2012, la această dată a avut loc predarea, respectiv primirea parțială a patrimoniului, așa cum a fost acesta detaliat prin balanța analitică a elementelor de activ și pasiv transferate.

Având în vedere aceste aspecte, actul constitutiv al .X. SRL a fost autentificat, fiind comunicată Hotărârea civilă nr.X/16.01.2013, pronunțată de Tribunalul .X., devenită irevocabilă începând cu data de 19.03.2013. Prin această hotărâre a fost constatată legalitatea divizării .X. SRL, precum și legalitatea actelor constitutive ale celor două părți, respectiv .X. SRL și .X. SRL, dispunându-se înregistrarea acestora la Oficiul Registrului Comerțului.

Drept consecință, cu nota contabilă nr.X/martie 2013, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă, Procesul verbal nr.X/ 15.03.2013, prin care se execută, din punct de vedere contabil, divizarea cotei părți din patrimoniul persoanei impozabile

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat din verificarea prin sondaj a provenienței unor bunuri care au făcut obiectul transferului, ca, urmare controalelor încrucișate, bunurile verificate au fost achiziționate de la .X. SRL și .X. SRL, societăți pentru care a fost constatat un comportament fiscal neadecvat și au fost formulate plângeri penale.

Totodata, organele de inspetie fiscala au constatat ca societatea, in mod eronat, a considerat ca operatiunea efectuata cu .X. SRL reprezinta o operatiune neimpozabila intrucat societatea nu a facut dovada ca primitorul activelor a transmis cedentului declaratie pe proprie raspundere din care sa rezulte ca intentioneaza sa desfasoare activitatea economica sau partea din activitatea economica care i-a fost transferata si nu sa lichideze imediat activitatea respectiva si, dupa caz, sa vanda eventualele stocuri.

Avand in vedere faptul ca pe de o parte, .X. SRL nu funcționează la sediul social declarat, nu au fost identificate alte sedii, puncte de lucru sau alte locații în care aceasta să desfășoare o activitate economică si nu exista nicio dovada in sensul manifestarii cel puțin a intentiei de a desfasura activitate economica sau partea din activitatea economica ce i-a fost transferata, respectiv activitatea de comert cu ridicata, dupa cum nici macar pentru a vinde eventualele stocuri transferate de .X. SRL iar pe de alta parte,

incepand cu data de 01.04.2013 .X. SRL nu mai este inregistrata in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au constatat ca in fapt tranzactiile efectuate reprezinta livrari de bunuri pentru care societatea avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei.

În drept, în perioada supusă verificării, art.128 alin.1 și alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*„(1) Este considerată **livrare de bunuri** transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. [...]*

(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.”

Conform prevederilor art.128 alin.(7) din Codul fiscal, nu constituie livrare de bunuri, 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, în cazul în care operațiunea este realizată ca urmare a unei vânzări sau când operațiunea are loc ca urmare a divizării, fuziunii sau aportului în natură.

Chiar dacă tratamentul fiscal aplicat transferurilor de active are, in fapt, natura unei facilitati 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 retine 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.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale, prin Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, la pct.6 alin.7 și alin.8 este precizat:

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

(8) Persoana impozabilă care este beneficiarul transferului prevăzut la alin. (7) este considerată ca fiind succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu. Beneficiarul va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv pe cele privind livrările către sine prevăzute la art. 128 alin. (4) din Codul fiscal, ajustările deducerii prevăzute la art. 148 și 149 din Codul fiscal. Dacă beneficiarul transferului este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art.

153 din Codul fiscal și nu se va înregistra în scopuri de TVA ca urmare a transferului, va trebui să plătească la bugetul de stat suma rezultată ca urmare a ajustărilor conform art. 128 alin. (4), art. 148, 149 sau 161 din Codul fiscal, după caz, și să depună în acest sens declarația prevăzută la art. 156[^]3 alin. (8) din Codul fiscal. Momentul de referință pentru determinarea datei de la care începe ajustarea taxei, în cazul bunurilor de capital, nu este data transferului, ci data obținerii bunului de către cedent, conform art. 149 sau 161 din Codul fiscal, după caz. Cedentul va trebui să transmită cesionarului o copie de pe registrul bunurilor de capital, dacă acestea sunt obținute după data aderării. Aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală, în sensul anulării dreptului de deducere a taxei la beneficiar, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu excepția situației în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale.”

Potrivit acestor prevederi legale, reprezintă transfer parțial de active orice transfer din activele investite într-o ramură a activității economice, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că prin Hotărârea nr.X/21.11.2011 a Adunării Generale Extraordinare a Asociaților .X. SRL, a fost aprobată propunerea de divizare a societății, prin desprinderea parțială a patrimoniului și transmiterea acestuia către .X. SRL, Proiectul de divizare nr..X./12.12.2011 fiind publicat în Monitorul Oficial nr. 129/11.01.2012, Partea a IV-a.

Potrivit Protocolului de predare – primire încheiat la data de 14.02.2012, se reține că la această dată a avut loc predarea, respectiv primirea parțială a patrimoniului, așa cum a fost acesta detaliat prin balanța analitică a elementelor de activ și pasiv transferate.

Actul constitutiv al .X. SRL a fost autentificat, fiind comunicată Hotărârea civilă nr.X/16.01.2013, pronunțată de Tribunalul .X., devenită irevocabilă începând cu data de 19.03.2013, hotărâre prin care a fost constatată legalitatea divizării .X. SRL, precum și legalitatea actelor constitutive ale celor două părți, respectiv .X. SRL și .X. SRL, dispunându-se înregistrarea acestora la Oficiul Registrului Comerțului.

Drept consecință, cu nota contabilă nr.X din martie 2013, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă, Procesul verbal nr.X/ 15.03.2013, prin care se execută, din punct de vedere contabil, divizarea cotei părți din patrimoniul persoanei impozabile.

Totodată, din constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că la data de 21.03.2013, societatea contestată a încheiat cu .X. SRL procesele verbale de custodie nr. X, nr. X și nr. X prin care „.X. SRL .X. lasa în custodie la .X. SRL .X. materiale

conform anexei [...]” in valoare totala de .X. lei, iar la data de 29.03.2013 a fost incheiat Procesul verbal de scoatere din custodie intre cele doua societati, prin care .X. SRL scoate din custodie de la .X. SRL cantitatea de .X. kg antrachion disulfonic acid 2.7 de la pozitia X din procesul verbal in valoare de .X. lei fara TVA.

Organul de solutionare a contestatiei, retine faptul ca anexat Protocolului de predare primire incheiat la data de 14.02.2012, la dosarul contestației au fost depuse un număr de patru note contabile, având anexate procese verbale pentru diminuarea stocului, explicațiile înscrise în notele contabile fiind „diminuare stoc marfă”. Mai mult, în detalierea cuprinsă în procesele verbale au fost trecute elemente cum ar fi: aditiv, agrafe birou, alezor, ampermetru, bucuri, bucușe, bonuri de consum, compleu copii, claxon românesc, papuci auto, cabină duș, cilindrii, cuzinetai, filtre, antrachion disulfonic acid 2.7, arcuri, busoni, cherestea etc.

Avand in vedere cele retinute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, situatia de fapt constatata de organele de inspectie fiscala raportata la temeiurile de drept aplicabile si analizand jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (Dosarul C-497/01 Zita Modes Sarl v.Administration de l'enregistrement et des domaines, 27 noiembrie 2003), se retine 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.

Astfel, 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 independenta din punct de vedere tehnic, capabilă să efectueze activități economice separate, iar primitorul lor trebuie sa 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, 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 cedent la primitor**, caracterizată prin posibilitatea tehnică și funcțională a celui care primește de a continua în mod independent activitatea economică căreia i-au fost atribuite inițial elementele care au făcut obiectul divizării la societatea cedentă, dar și prin intenția acestuia de a continua aceeași activitate, fără lichidarea imediată a afacerii cumpărate 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*.

Organul de soluționare a contestației reține ca relevantă și cauza CJUE nr. C – 444/10 Christel Schriever, în cadrul căreia s-a statuat că: *„În măsura în care cesiunea stocului de mărfuri și a echipamentelor unității comerciale este suficientă pentru a permite continuarea unei activități economice autonome, transferul bunurilor imobile nu este determinat pentru calificarea operațiunii ca transfer al tuturor activelor. În plus, în cazul în care se dovedește că continuarea activității economice respective impune ca cesionarul să folosească același spațiu de care a dispus vânzătorul, nimic nu se opune, în principiu, ca această posesie să fie transferată prin încheierea unui contract de închiriere. [...] reprezintă un transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, în sensul acestei dispoziții, transferul proprietății asupra stocului de mărfuri și a echipamentelor unui magazin de comerț cu amănuntul concomitent cu închirierea în favoarea cesionarului a spațiului comercial al magazinului respectiv pe durată nedeterminată, dar reziliabilă în scurt timp de ambele părți, cu condiția ca activele transferate să fie suficiente pentru ca cesionarul să poată continua pe termen lung o activitate economică autonomă.”*

Potrivit celor de mai sus, reglementarea referitoare la transferul de active constituie o excepție de la regula generală potrivit căreia livrările de bunuri efectuate cu plată reprezintă operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA și, prin urmare, prevederea trebuie interpretată restrictiv, prin respectarea strictă a tuturor condițiilor stabilite de prevederile legale.

În același sens, se reține poziția constantă a Ministerului Finanțelor Publice, .X. cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil transferului de active, exprimată, în spețe similare, prin adresele nr. .X./2014, .X./2014, .X./2014, anexate în copie la dosarul cauzei.

Având în vedere cele precizate mai sus raportat la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține că, pentru a vorbi de un transfer de active în afara sferei de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, .X. SRL trebuia să cedeze pe lângă stocuri de marfă și alte elemente de activ sau

pasiv, cum ar fi clienții, furnizorii, resursele umane, cu alte cuvinte factorii de producție ce au relevanță în afacere în raport de natura activității transferate.

Or, potrivit notelor contabile existente în copie la dosarul cauzei și așa cum s-a precizat la situația de fapt, între cele două societăți a avut loc, în fapt, o livrare de bunuri și nu un transfer propriu - zis de active.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea contestată nu a făcut dovada că primitorul activelor, în speta .X. SRL i-a transmis o declarație pe proprie răspundere din care să rezulte că 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 transferate de .X. SRL și nicio dovadă în sensul manifestării cel puțin a acestei intenții.

Astfel, în speta devin incidente prevederile art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. [...] iar potrivit art.137 alin.1 din același act normativ:

„Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

De asemenea, la art.140, legiuitorul a prevăzut:

„Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț. Pentru stabilirea quantumului taxei, asupra bazei astfel stabilite se aplică cota standard de 24%.

Totodată, se reține că potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, prin Nota explicativă înregistrată la contestația sub nr..X./12.09.2013, .X. SRL a precizat că pentru bunurile de natura stocurilor pentru care s-a înregistrat în evidența contabilă transferul prin divizare către .X. SRL – marfuri, marfuri în custodie și piese de schimb - a beneficiat de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În concluzie, având în vedere prevederile legale invocate, documentele existente la dosarul contestației, precum și situația de fapt constatată astfel cum a fost detaliată în prezenta decizie, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că, urmare divizării, între .X.

SRL și .X. SRL, a avut loc, în fapt, o livrare de bunuri, iar nu un transfer de active.

În ceea ce privește argumentul contestatarii referitor la faptul că .X. SRL era persoana impozabilă la data transferului, astfel că este eronată constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia aceasta nu era înregistrată în scopuri de TVA, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu acesta este motivul pentru care echipa de inspecție fiscală a impus societatea, ci faptul că în speță a avut loc o livrare de bunuri pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată și nu un transfer de active.

În consecință, 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, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-BC .X./30.09.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – BC .X./30.09.2013, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei**.

2. 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 societatea și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în cuantumul menționat, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea serviciilor și măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./22.06.2011 în valoare totală de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, emisă de .X. SRL, obiectul facturii reprezentându-l servicii de publicitate, marketing și promovare.

De asemenea, în luna august 2012, societatea verificată a înregistrat factura de stornare nr..X./27.08.2012, având valoarea de –.X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de –.X. lei. Obiectul acestei facturi a fost *storno servicii neefectuate factura .X./22.06.2011*.

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere, respectiv suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că serviciile achiziționate au fost în

interesul operațiunilor taxabile ale societății, drept pentru care nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru această sumă.

În drept, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a), în forma în vigoare în perioada de referință:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt reglementate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă la data realizării operațiunilor, prevede:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 [...]”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Astfel, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestării serviciilor în beneficiul său.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul ca societatea si-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei înscrisă în factura nr..X./22.06.2011 emisă de .X. SRL având ca obiect servicii de publicitate, marketing și promovare iar, în luna august 2012, .X. SRL a înregistrat factura de stornare nr..X./27.08.2012 cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de –.X. lei având ca obiect *storno servicii neefectuate factura .X./22.06.2011.*

Se retine faptul ca in sustinerea contestației, societatea a prezentat Contractul de prestări servicii nr.X/03.01.2011, încheiat între .X. SRL, în calitate de prestator și .X. SRL în calitate de beneficiar, având ca obiect *„servicii de publicitate, marketing și promovare privind activitatea de comercializare desfășurată de către beneficiar, identificarea de potențiali clienți și furnizori, negocierea și încheierea de contracte comerciale, promovarea afacerilor cu produsele beneficiarului.”*

De asemenea, anexat facturii de stornare, este prezentată anexa prin care societatea susține că sunt prezentate serviciile prestate. Această anexă a fost întocmită de .X. SRL și nu de emitentul facturii, cel care avea obligația să justifice suma solicitată ca plată a serviciilor, iar aceasta nu este datată, având înscrise numele unor societăți cu care contestatara afirmă că a încheiat contracte ca urmare a serviciilor prestate, cu toate că, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală, societățile respective reprezintă clienți tradiționali ai .X. SRL.

Prin urmare, documentele pe care contestatara a înțeles să le depună în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată nu sunt de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, documente justificative prin care să dovedească în ce au constatat serviciile înscrise în factura în cauză și în ce scop au fost prestate, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative specifice naturii serviciului facturat, din care să se poată stabili fără echivoc prestarea în beneficiul său a serviciilor înscrise în factura în cauză, în ce au constatat acestea și totodată măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată, astfel că deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente necesitatea achiziționării serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile și, totodată, factura deținută trebuie să cuprindă toate informațiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articole din legea fiscală.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr..X./2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”,* precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată,*

căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, în speță, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr..X./12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

„(...) **pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. [...]**”

precum și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr..X./16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatarii conform căruia organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare anexa prezentată, din care rezultă serviciile prestate pe considerentul că aceasta nu este datată și semnată corespunzător.

În consecință, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale incidente în materie, se reține faptul că documentele depuse de societate în cauză, pe care aceasta și-a fondat susținerea, sunt lipsite de relevanță, nefiind de natură să justifice că sumele înscrise în facturile reprezentând achiziții de servicii în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziției de servicii de marketing, reclamă și promovare de la .X. SRL.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu 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, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – BC .X./30.09.2013 pentru **taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

3. 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 societatea a evidențiat în mod legal în decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2011 la randul 28 „regularizari taxa dedusa”, taxa pe valoarea adăugată în cuantumul menționat, în condițiile în care, conform prevederilor legale soldul sumei negative a TVA solicitată la rambursare nu se reportează în perioada fiscală următoare.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înscris în Decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2011, la randul 28 „Regularizari taxa dedusa”, taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, fără ca aceasta sumă să fie înscrisă și în jurnalele de cumpărări și fără ca societatea să prezinte documentele justificative care au stat la baza acestei înregistrări, fapt pentru care au stabilit că nedeductibila taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.147³ alin.(1), (2), (3) și (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada de referință, care precizează:

“(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156².

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare.”

În consecință, potrivit prevederilor legale citate mai sus, în situația în care, urmare operațiunilor constând în achiziții de bunuri și servicii, respectiv operațiuni taxabile, efectuate într-o perioadă fiscală de o persoană impozabilă rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit sumă negativă a TVA, persoana impozabilă are obligația să efectueze regularizările, reglementate de legea fiscală, prin decontul de TVA.

Totodată, suma negativă a TVA cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a TVA rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a TVA reportat din decontul perioadei fiscale precedente, numai în situația în care acesta nu a fost solicitat a fi rambursat. De asemenea, în situația în care persoana impozabilă a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA, atunci această taxă nu se mai reportează în perioada fiscală următoare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul contestației, organul de soluționare a contestației reține că societatea, prin decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2011, depus la organul fiscal sub nr..X./25.02.2012, a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei. Cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată a fost soluționată de organele de inspecție fiscală prin emiterea raportului de inspecției fiscale nr. F-BC .X./03.08.2012, prin care a fost verificată taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.05.2010-31.01.2011.

Se retine, de asemenea, ca societatea contestatara a solicitat organelor fiscale renuntarea la solicitarea de rambursare a soldului sumei negative de TVA prin cererea nr. .X./18.05.2011 si adresa nr. .X./19.12.2011 iar prin adresa nr. .X./22.12.2011, organul fiscal a comunicat societatii ca *acest lucru nu este posibil, la .X. SRL aflandu-se in desfasurare o inspectie fiscala partiala in vederea solutionarii solicitarii de rambursare a soldului sumei negative rezultata din decontul lunii ianuarie 2011.*

Avand in vedere cele precizate mai inainte, se retine faptul ca taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei solicitata la rambursare printr-un decont de TVA anterior, nu se reportează în perioada fiscală următoare, astfel ca in mod eronat contestatara a in scris aceasta suma in Decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2011, la randul 28 „Regularizari taxa dedusa”

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu 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, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – BC .X./30.09.2013 pentru **taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care deși societatea contestă obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F – BC .X./30.09.2013, pentru această sumă nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate, echipa de inspectie fiscala a constatat că societatea a înscris în deconturile de TVA depuse pentru perioada 01.02.2011 – 31.03.2013 taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, suma care nu este inregistrata si in jurnalele de cumpărări aferente perioadei verificate, societatea neprezentand documente justificative cu privire la aceasta suma.

Prin contestația formulată, societatea menționează că înțelege să conteste suma de .X. lei, fara in sa prezinte argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei.

În drept, art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Aceste prevederi legale trebuie coroborate cu cele ale pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

și cu pct.2.5 din același act normativ, care precizează:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarii cu privire la respectivele motive.

Așa cum s-a reținut în situația de fapt, prin contestația formulată, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează următoarele:

“În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *"motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată."*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea, deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care, prin Decizia de impunere nr. F – BC .X./30.09.2013, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b 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, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – BC .X./30.09.2013 pentru **taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

5. 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 în mod legal .X. SRL a majorat soldul negativ al taxei pe valoarea adăugată cu suma mai sus menționată, în condițiile în care aceasta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte operațiunea efectuată, iar sumele înscrise în jurnalele de TVA nu sunt corelate cu cele din evidența contabilă și deconturile de TVA.

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL a depus, pentru luna decembrie 2011, cerere de corectare a erorilor materiale din deconturile de TVA, drept pentru care a fost emisă Decizia de corectare a erorilor materiale nr..X./24.09.2012 (formular 305). În acest formular, la rd.32 „Taxa de plată în perioada de raportare” a fost înscrisă suma de –X.lei. În acest fel a fost majorat soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată, fără ca societatea să prezinte documente justificative.

În drept, în ceea ce privește modul de evidențiere al operațiunilor, la art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referință, este stipulat:

“Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

[...]

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”

Referitor la întocmirea deconturilor de TVA, la art.156² alin.2 și alin.3 din același act normativ, legiuitorul a prevăzut:

“Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, persoanele impozabile stabilite în România au obligația să țină evidența corectă și completă a tuturor operațiunilor efectuate. Acestea se completează cu obligativitatea de a întocmi, pentru perioada de raportare, a deconturilor de TVA în care se va înscrie suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare.

Referitor la conținutul decontului de taxă pe valoarea adăugată, pentru perioada de referință, acesta a fost reglementat prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare fiscală nr.3665/2011, astfel

“Secțiunea "Taxa pe valoarea adăugată colectată”

Rândul 1 - se înscriu informațiile preluate din jurnalul de vânzări), privind baza de impozitare pentru livrările intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. a) și d) din Codul fiscal, și pentru livrările intracomunitare de bunuri cu cod T, efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare de cumpărător revânzător, prevăzute la art. 132¹ alin. (5) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, inclusiv sumele din facturile pentru încasări de avansuri parțiale pentru livrările intracomunitare de bunuri scutite. Se înscriu, de asemenea, ajustările bazei de impozitare prevăzute la art. 138 din Codul fiscal pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform art. 134² alin. (3) din Codul fiscal. [...]*

Rândul 22 - se înscriu informațiile din jurnalul de cumpărări, privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor din țară de bunuri și servicii taxabile cu cota de 24%, altele decât cele înscrise la rândul 25, precum și baza de impozitare și taxa aferentă importurilor care nu se încadrează în prevederile art. 157 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare. [...]

Prin jurnale de vânzări și jurnale de cumpărări se înțelege orice jurnale, registre, evidențe sau alte documente similare pe care persoanele impozabile au obligația să le întocmească în conformitate cu prevederile art. 156 din Codul fiscal și ale pct. 79 din Normele metodologice. Prin ordin al ministrului finanțelor publice se propun modele de jurnale de vânzări și cumpărări, utilizarea acestor modele de către persoanele impozabile fiind opțională.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă va înscrie în decontul de TVA aferent perioadei de raportare taxa pe valoarea adăugată deductibilă și taxa pe valoarea adăugată colectată, așa cum au fost acestea reflectate în jurnalele de cumpărări și cele de vânzări întocmite.

Având în vedere prevederile legale invocate, precum și documentele existente la dosarul contestației, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F – BC .X./30.09.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele înscrise de .X. SRL în jurnalele de taxă pe valoarea adăugată nu sunt corelate cu cele din evidența contabilă și deconturile de TVA.

Pentru lămurirea acestor aspecte, organele de inspecție fiscală, prin Nota explicativă din data de 18.09.2013, document existent în copie la dosarul contestației, au solicitat societății să prezinte motivele pentru care a înregistrat „în decontul rectificativ al lunii decembrie 2011 a sumei de –.X.lei la rândul 32 „taxă de plată în perioada de raportare” și documentul în baza căruia s-a făcut înregistrarea”.

La această solicitare, societatea a răspuns: „Suma neluată în considerare de echipa de control a fost de .X. lei. Din aceasta s-a scăzut suma de .X. lei, cât am solicitat la compensare, rămânând de plată .X. lei. Din această sumă, însă, societatea nu deduse următoarea sumă de .X. lei, conf. notei contabile, reprezentând greșeli la întocmirea facturilor, iar pentru suma de .X. lei societatea are dreptul de deducere fiind marfă efectiv primită. La aceasta se adaugă suma de .X. lei, sumă de asemenea deductibilă. Aceste operațiuni s-au desfășurat în afara perioadei controlate. Sumele scăzute din .X. lei – TVA de plată de control, conduc la un TVA de plată de .X.lei.”

Față de afirmațiile societății, organul de soluționare a contestației reține faptul că aceasta a prezentat un mod de calcul, afirmând deductibilitatea unor sume, fără însă a preciza și a anexa documentele avute în vedere, perioadele la care face referire și obiectul respectivelor facturi, astfel că afirmațiile contestate nu sunt probate. De asemenea, întrucât operațiunile au fost efectuate în afara perioadei verificate, așa cum afirmă societatea, fiind înscrise în cereri de compensare a sumelor datorate sau stabilite prin rapoarte de inspecție fiscală încheiate în perioade anterioare, nu puteau fi preluate și înscrise în decontul rectificativ al lunii decembrie 2011.

Astfel, pentru exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată societatea trebuia să facă dovada calității de documente justificative a actelor înregistrate, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, întrucât persoanele impozabile au obligația evidențierii corecte și complete a tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice și a consemnării tuturor documentelor care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, conform art.156 din Codul fiscal.

Mai mult, potrivit literaturii de specialitate, jurnalul de cumpărări este definit ca fiind documentul ce se completează zilnic la compartimentul financiar-contabil pe baza documentelor tipizate, care au calitatea de documente justificative, privind cumpărările de valori materiale sau de prestări de servicii, iar sumele înscrise în acestea trebuie să se regăsească în balanțele de verificare și deconturile de taxă pe valoarea adăugată aferente perioadelor de raportare.

În consecință, având în vedere aspectele menționate, precum și prevederile legale invocate se reține faptul că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea a majorat nejustificat soldul negativ al taxei pe valoarea adăugată cu suma de –.X.lei.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu 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, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – BC .X./30.09.2013 pentru **taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

6. În ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând:

- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

În consecință, având în vedere principiul de drept *accessorim sequitur principale* și ținând cont de următoarele aspecte:

- la pct.1 – pct.4 din prezenta decizie s-a reținut că societatea datorează suma de .X. lei cu titlu de taxă pe valoarea adăugată,

- societatea nu contesta un debit de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,

- societatea nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată și nici nu precizează quantumul acestora,

contestația formulată va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată.

*
* *

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. SRL**, împotriva Deciziei de impunere nr. F – BC .X./30.09.2013, emisă de organele

de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

2. Respingerea ca nemotivata a contestației formulată de .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F – BC .X./30.09.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – BC .X./30.09.2013, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru taxa pe valoarea adaugata in suma 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**