



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 317/2011

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. ITP S.R.L.**
in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj si remisa
spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/.....2011, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj -Serviciul Inspectie Fiscala nr. .., asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. ITP S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, formulata impotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....2011.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus, act administrativ fiscal prin care au fost stabilite in sarcina contribuabilei obligatii fiscale suplimentare in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de2011 si comunicat petentei la data de2011 (potrivit datei inscrise pe actul atacat confirmata de semnatura reprezentantului societatii si stampila unitatii), iar contestatia depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de2011, fiind inregistrata sub nr. -/.....2011.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. ITP S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud Cluj.

I. Petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....2011, solicitand anulara acesteia si acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea rezultata din facturile emise in perioada2008-.....2008, in cuantum de y lei, documente consemnate in anexa nr. II la Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2011.

In sustinerea solicitarii sale agentul economic invoca urmatoarele:

- potrivit Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a preluat prin cumparare o parte din activele S.C. T S.A. (partial prin intermediul S.C. I S.A.) operatiuni asupra carora s-a aplicat TVA, astfel ca subscrisa si-ar fi exercitat "in mod eronat" dreptul de deducere, apreciind ca operatiunile respective reprezinta transfer de active, conform art. 128, alin. 7 din Codul fiscal,

- apreciem ca achizitiile efectuate nu reprezinta transfer de active in sensul art. 128, alin. 7 din Codul Fiscal, iar societatile vanzatoare au colectat si platit TVA la bugetul de stat, neexistand nici un prejudiciu produs bugetului statului.

Considerentele pentru care, in opinia agentului economic, tranzactiile efectuate nu reprezinta transfer de active sunt urmatoarele:

- protocolul de vanzare cumparare incheiat la data de12.2007 intre SC I SA si SC T SA s-a materializat partial, in achizitionarea de catre SC I SA a unor mijloace fixe de la SC T SA., pe care societatea cumparatoare le-a vandut ulterior S.C. ITP SRL, operatiunile respective reprezentand doua transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra bunurilor, operatiuni aflate in sfera de aplicare a taxei, conform prevederilor art. 128, alin. (6) din Codul Fiscal,

- operatiunea de cumparare a productiei in curs de executie reprezinta operatiuni efectuate cu plata si care se cuprind in sfera de aplicare a taxei, fiind operatiuni impozabile conform art. 126, alin. (1) din Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

- achizitiile de materii prime si materiale au avut loc pe parcursul mai multor luni (....-... 2008), in functie de necesitatile activitatii de productie realizata de SC ITP SRL, necesarul de stocuri in aceasta perioada fiind aprovizionat concomitent atat de la SC T SA, cat si de la alti furnizori, astfel ca aceste achizitii de bunuri sunt cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata,

- un aspect important il constituie faptul ca SC I SA a fost verificata pentru perioada ...07.2007-....09.2010, fara ca organele de inspectie fiscala sa considere ca fiind eronat TVA aplicat asupra facturii nr. -/... 02.2008 (beneficiar fiind SC ITP SRL), factura cuprinsa si in anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala contestat. Prin urmare, prin neacordarea dreptului de deducere la beneficiar a TVA pe care o alta echipa de inspectie

fiscala a considerat-o ca fiind datorata la furnizor, s-a incalcat principiul "neutralitatii fiscale", asa cum se precizeaza la art. 3, lit. a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Daca se considera totusi ca a avut loc un transfer de active in sensul art. 128, alin. (7) din Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, agentul economic aduce in atentie anumite aspecte din cuprinsul Directivei CE nr.112/2006, in legatura cu scopul pentru care legiuitorul a introdus acest articol, respectiv:

- aceasta are rolul de a facilita transferul de intreprinderi, sau parti de intreprinderi, prin simplificarea procedurilor si prevenirea suprasolicitarii resurselor cesionarului (primitorului) printr-o impunere disproportionata de taxa, care ar fi recuperata abia in final, prin deducerea tva aferenta intrarilor,

- conceptul de transfer, indiferent daca s-a efectuat cu plata sau fara plata, trebuie interpretat ca referindu-se la transferul unei afaceri, incluzand elemente corporale si necorporale, care impreuna sa constituie o intreprindere sau o parte a unei intreprinderi, capabila sa desfasoare o activitate economica independenta,

- o persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere daca achizitiile sale cu tva sunt folosite in scopul operatiunilor impozabile si/ sau scutite cu drept de deducere,

- cumpararea unei afaceri este in esenta o operatiune impozabila. In eventualitatea ca afacerea este continuata, taxa platita pentru tranzactie va fi deductibila doar in masura in care societatea va realiza operatiuni impozabile si/sau scutite cu drept de deducere. Intrucat taxa aplicata la vanzarea unei afaceri fiind o suma destul de importanta de care afacerea noului proprietar este privat, este avantajos ca aceasta operatiune sa nu se includa in sfera tva, evitandu-se astfel plata unei sume catre fisc, doar pentru a o recupera mai tarziu pe calea deducerii. Prin urmare, prevederile art. 128, alin. (7) din Codul Fiscal au fost introduse in sensul simplificarii si nu al impovararii resurselor intreprinderii,

- de asemenea, acest articol protejeaza veniturile fiscale bugetare, de posibilitatea ca cedentul sa nu mai plateasca in realitate tva aplicat cu ocazia transferului afacerii, aceasta intrand intentionat in lichidare,

- daca o persoana impozabila achizitioneaza active individuale cum ar fi de exemplu o marca comerciala, sau o parte (ori chiar in intregime) a unui stoc de materii prime sau echipamente de la o alta persoana impozabila, aceasta operatiune poate fi privita ca o operatiune normala sau ca o investitie, iar plata tva de catre furnizor ca o obligatie normala a unui comerciant, dar in cazul in care transferul presupune o intreaga afacere, putem considera acest eveniment ca fiind unul exceptional, operatiunea intrand atunci sub incidenta art. 128, alin. (7) din Codul Fiscal,

- in concluzie, rolul articolului 128, alin (7) din Codul fiscal este pe de o parte acela de a ajuta cesionarul (in sensul scutirii acestuia la plata unui tva in avans), iar pe de alta parte acela de a nu permite unor operatori sa "ocoleasca" aceasta taxa, in conditiile in care alti operatori trebuie sa o plateasca, prin transferarea ei catre clientii lor,

- dispozitii exprese privind neacordarea dreptului de deducere sunt prevazute in Codul fiscal numai in cazul scutirilor de tva fara drept de deducere, operatiunea de la art. 128, alin. (7) din Codul Fiscal fiind o operatiune care nu intra in sfera de aplicare a TVA. Totusi, daca s-a aplicat tva asupra transferului de active, beneficiarul este indreptatit la deducerea tva aferent achizitiilor, in temeiul art. 145 alin. 2, lit. c din Codul Fiscal, caci pentru aplicarea neutralitatii taxei beneficiarul nu trebuie privat de dreptul de deducere a tva facturate de furnizor, chiar daca aceasta a aplicat eronat taxa pe valoarea adaugata,

- in sprijinul celor de mai sus vine si legiuitorul, care prin modificarile aduse la Normele de aplicare ale codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004, precizeaza de asemenea faptul ca aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de catre persoanele impozabile nu va fi sanctionata de catre organele de inspectie fiscala, in sensul anularii dreptului de deducere la beneficiar, daca operatiunile sunt taxabile prin efectul legii sau prin optiune, reglementare care facand parte din categoria de acte normative interpretative, are o aplicare retroactiva,

- prin adresa cu nr. -/...2010 emisa de Directia de legislatie in domeniul TVA privind un caz similar, pentru acelasi gen de operatiuni s-a acordat dreptul de deducere pe considerentele expuse anterior,

- pentru situatia in care operatiunile efectuate sunt clasificate drept transfer de active, prevederile art. 145, alin. 2, lit. (e) din Legea nr. 571/22.12.2003, cu modificarile si completarile ulterioare, acorda dreptul de deducere pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (7), din Codul Fiscal, daca taxa s-a aplicat transferului respectiv.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....201, sunt retinute in sarcina petentei ca obligatii fiscale suplimentare aferente perioadei2008-....2010 in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Stabilirea acestor obligatii fiscale suplimentare in sarcina agentului economic s-a efectuat in baza constatarilor rezultate din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2011 si inregistrat sub nr. F-CJ -/....2011, din care se retine ca in primele luni dupa infiintarea sa in luna2008, societatea verificata a preluat prin cumparare o parte din activitatea

S.C. T S.A., operatiuni asupra carora s-a aplicat TVA, SC ITP SRL exercitandu-si in mod eronat dreptul de deducere.

In urma analizei efectuate pe baza documentelor puse la dispozitie, organele de inspectie fiscala au considerat ca operatiunile respective reprezinta un transfer de active asa cum este reglementat la art. 128, alin. (7) din Codul fiscal, motiv pentru care s-a procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru aceste operatiuni, fiind stabilite in sarcina contribuabilei obligatiile fiscale suplimentare consemnate in actul administrativ fiscal atacat.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivele invocate de petenta, in raport cu actele normative in vigoare referitoare la speta supusa analizei, se retin urmatoarele aspecte:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca SC ITP SRL cu sediul in mun. Cluj-Napoca are dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata rezultata din facturile fiscale emise in baza contractului de vanzare cumparare nr. -/.....2008 in perioada-.....2008, in conditiile in care aceste operatiuni economice reprezinta in fapt livrari de bunuri care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata

Perioada verificata:2008-.....2010.

Societatea contestatoare s-a infiintat in luna ... 2008, avand ca obiect de activitate fabricarea de utilaje pentru prelucrarea produselor alimentare, cu mentiunea ca la infiintare societatea avea denumirea SC I PRO SRL (CUI) pentru ca ulterior sa fie schimbata in S.C. ITP S.R.L.

In fapt, organele de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala nr. 4, au efectuat o inspectie fiscala partiala la sursa TVA la S.C. ITP S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca, ca urmare a faptului ca societatea verificata a beneficiat de rambursarea TVA cu control ulterior, astfel:

- prin Decontul de TVA nr. -/.....2009 in suma de y lei,
- prin Decontul de TVA nr. -/.....2009 in suma de y lei.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2011 a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2011, prin care au fost retinute in sarcina societatii verificate obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata, in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Petenta contesta in totalitate actul administrativ fiscal mentionat mai sus, solicitand anulara obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa

la sursa taxa pe valoarea adaugata, aducand in sprijinul solicitarii sale argumentele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei.

III.a Referitor la suma de y lei debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 2011, se retine ca in urma verificarii documentelor puse la dispozitie, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna 2007, intre SC T SA si SC I SA s-a incheiat protocolul de vanzare cumparare nr. -/.....2007, in scopul stabilirii cadrului procedural de preluare de catre S.C. I S.A. de la S.C. T S.A. a activitatii de productie, siglei, numelui, contractelor de executie produse, cumpararea unor utilaje, etc.

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, unele drepturi si obligatii contractuale din protocolul mentionat au fost preluate in fapt de catre SC IP SRL (ulterior SC ITP SRL), societate infintata in luna ... 2008 cu scopul de a continua activitatea de productie pentru fabricarea de utilaje pentru prelucrarea produselor alimentare desfasurata de SC T SA Cluj-Napoca.

Astfel, in baza contractului de vanzare cumparare nr. -/....2008 (anexa nr. 8 la RIF) si avand in vedere protocolul incheiat intre SC T SA si SC I SA, noua societate preia prin cumparare productia neterminata si produsele finite pentru contractele aflate in derulare la SC T SA, urmand a fi vandute clientilor preluati de la societatea cedenta, asa cum rezulta din anexa la contract, precum si din Conventiile comerciale incheiate cu clientii preluati cu aceeasi data (ex. Conventia comerciala cu SC EM SRL, SC I SA).

O parte a mijloacelor fixe necesare desfasurarii activitatii de productie au fost achizitionate de catre SC IP SRL de la SC T SA prin intermediarul SC I SA (vandute de SC T SA catre SC I SA in baza protocolului incheiat intre cele doua parti), intrucat activitatea de productie a fost preluata de catre SC IP SRL si nu de catre SC I SA (cele doua societati fiind persoane afiliate), iar mijloacele fixe erau necesare si destinate continuarii activitati de productie pentru fabricarea de utilaje pentru prelucrarea produselor alimentare de catre societatea contestatoare.

Operatiunile economice privind achizitia de catre SC IP SRL a productiei neterminata, stocurilor de materii prime si materiale, respectiv a mijloacelor fixe, s-a realizat in cea mai mare parte pe parcursul lunilor, ..., 2008 si intr-o masura foarte mica in lunile ..., ... si 2008, facturile fiscale considerate de organele de inspectie fiscala ca reflectand transferul partial de active fiind prezentate in anexa nr. 2, al Raportului de inspectie fiscala.

Situatia privind achizitiile efectuate de SC I PRO SRL in perioada- ...e 2008, se prezinta dupa cum urmeaza:

Nr. crt.	Perioada	Nr. facturi	Val. achizitii	Val. TVA	Obs.
1.					
.....					
8.					
	Total	48	2.357.024	y	

O data cu preluarea activitatii de productie, a mijloacelor fixe, materiilor prime si materialelor, s-a efectuat si transferul de personal implicat in activitate de productie, transfer care s-a realizat prin incetarea contractelor individuale de munca cu acordul partilor de la SC T SA si incheierea unor noi contracte de munca cu SC IP SRL.

De asemenea, SC T SA pune cu titlu gratuit la dispozitia SC IP SRL spatiul pentru desfasurarea activitatii de productie, aceasta din urma suportand contravaloarea utilitatilor folosite ca urmare a exploatarei spatiului, potrivit contractului -/.....2008 incheiat intre cele doua societati.

Avand in vedere existenta calitatii de persoane afiliate intre SC I SA si SC ITP SRL (initial SC IP SRL), protocolul incheiat intre SC T SA si SC I SA, precum si derularea factica a operatiunilor economice intre aceste societati, organele de inspectie fiscala au procedat in baza prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarilor ulterioare, la reancadrarea formei tranzactiilor efectuate, intrucat s-a considerat ca realizarea vanzarii mijloacelor fixe de la SC T SA catre SC ITP SRL a fost efectuata pentru preluarea si continuarea unei parti a activitatii pe care SC T SA a cedat-o societatii verificate.

Astfel, potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 2011, se retine ca preluarea de catre contribuabila, direct sau prin intermediarul SC I SA a productiei neterminata, a materiilor prime, materialelor, mijloacelor fixe, precum si preluarea contractelor comerciale aflate in derulare si angajarea personalului implicat in activitatea de productie la SC T SA, reprezinta in fapt transfer partial de active, asa cum este stipulat la art. 128, alin. (7) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 6, alin. (6), titlul VI din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin HG nr. 44/22.01.2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala considerand ca operatiunile derulate intre SC T SA, respectiv SC I SA si SC ITP SRL reprezinta in fapt un transfer partial de active, retin ca din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata acestea nu constituie livrari de bunuri si prin urmare nu reprezinta o operatiuni impozabile cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoare adaugata.

In drept, solutionarea cauzei dedusa judecatii isi gaseste aplicarea in prevederile art. 128, alin. (7) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul

fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la transferul de active, se stipuleaza ca:

*„(7) **Transferul tuturor activelor sau al unei parti a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, dupa caz, si de pasive, indiferent daca este realizat ca urmare a vanzarii sau ca urmare a unor operatiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport in natura la capitalul unei societati, nu constituie livrare de bunuri daca primitorul activelor este o persoana impozabila. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului in ceea ce priveste ajustarea dreptului de deducere prevazuta de lege**”.*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se constata ca transferul tuturor activelor si pasivelor sau al unei parti a acestora, indiferent daca este realizat ca urmare a vanzarii sau ca urmare a unor operatiuni precum divizarea, fuziunea, ori aport in natura la capitalul unei societati, **nu reprezinta livrare de bunuri si prin urmare nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoare adaugata**, in masura in care sunt indeplinite conditiile prevazute la art. 128, alin. (7) din Codul fiscal si normele metodologice de aplicare a acestuia.

Intrucat, aceasta reglementare legala constituie o exceptie de la regula generala potrivit careia livrarile de bunuri efectuate cu plata reprezinta operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a TVA, prevederea trebuie interpretata prin respectarea stricta a tuturor conditiilor stabilite de prevederile legale.

In explicarea prevederilor legale citate mai sus, dispozitiile pct. 6, alin. (9) si (10), titlul VI din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, date in aplicarea prevederilor art. 128, alin. (7) din lege, astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 150/23.02.2011, precizeaza:

“(9) Transferul de active prevazut la art. 128 alin. (7) din Codul fiscal este un transfer universal de bunuri si/sau servicii, acestea nemaifiind tratate individual, ci ca un tot unitar la persoana impozabila cedenta, indiferent daca este un transfer total sau partial de active. Se considera transfer partial de active, in sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, transferul tuturor activelor sau al unei parti din activele investite intr-o anumita ramura a activitatii economice, daca acestea constituie din punct de vedere tehnic o structura independenta, capabila sa efectueze activitati economice separate, indiferent daca este realizat ca urmare a vanzarii sau ca urmare a unor operatiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport in natura la capitalul unei societati. De asemenea, se considera ca transferul partial are loc si in cazul in care bunurile imobile in care sunt situate activele transferate de cedent nu sunt instrainate, ci realocate altor ramuri ale activitatii aflate in uzul cedentului. Simplul transfer al unor active nu garanteaza posibilitatea continuarii unei activitati economice in orice

situatie. Pentru ca o operatiune sa poata fi considerata transfer de active, in sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, primitorul activelor trebuie sa intentioneze 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. Primitorul activelor are obligatia sa transmita cedentului o declaratie pe propria raspundere din care sa rezulte indeplinirea acestei conditii. Pentru calificarea unei activitati ca transfer de active nu este relevant daca primitorul activelor este autorizat pentru desfasurarea activitatii care i-a fost transferata sau daca are in obiectul de activitate respectiva activitate. In acest sens a fost pronuntata Hotararea Curtii Europene de Justitie in cazul C-497/01 - Zita Modes.

*(10) Persoana impozabila care este beneficiarul transferului prevazut la alin. (9) este considerata ca fiind succesorul cedentului, indiferent daca este inregistrata in scopuri de taxa sau nu. Beneficiarul va prelua toate drepturile si obligatiile cedentului, inclusiv cele privind livrarile catre sine prevazute la art. 128 alin. (4) din Codul fiscal, ajustarile deducerii prevazute la art. 148 si 149 din Codul fiscal. Daca beneficiarul transferului este o persoana impozabila care nu este inregistrata in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal si nu se va inregistra in scopuri de TVA ca urmare a transferului, va trebui sa plateasca la bugetul de stat suma rezultata ca urmare a ajustarilor conform art. 128 alin. (4), art. 148, 149 sau 161 din Codul fiscal, dupa caz, si sa depuna in acest sens declaratia prevazuta la art. 156³ alin. (8) din Codul fiscal. Momentul de referinta pentru determinarea datei de la care incepe ajustarea taxei, in cazul bunurilor de capital, nu este data transferului, ci data obtinerii bunului de catre cedent, conform art. 149 sau 161 din Codul fiscal, dupa caz. Cedentul va trebui sa transmita cesionarului o copie de pe registrul bunurilor de capital, daca acestea sunt obtinute dupa data aderarii. **Aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de catre persoanele impozabile nu va fi sanctionata de organele de inspectie fiscala, in sensul anularii dreptului de deducere a taxei la beneficiar, daca operatiunile in cauza sunt taxabile prin efectul legii sau prin optiune, cu exceptia situatiei in care se constata ca tranzactia a fost taxata in scopuri fiscale.***

In contextul prevederilor legale citate, pentru a putea sustine ca o tranzactie se incadreaza ca fiind transfer de active in sensul prevederilor art. 128, alin. (7) din Codul fiscal, pentru care nu se aplica TVA, trebuie ca activitatea economica sa fie transferata in integralitatea sa, sau o parte a unei activitati economice care sa fie capabila sa functioneze independent, in asa fel incat partea activitatii transferate sa constituie din punct de vedere tehnic o structura independenta care poate fi operata de catre primitorul activelor, persoana impozabila.

Din analiza operatiunilor economice derulate intre SC T SA si SC ITP SRL, se constata in fapt intre cele doua societati a avut loc a avut loc doar

livrari de bunuri materiale (productie neterminata, respectiv stocuri de materii prime si materiale) si transfer de personal, care nu poate sa functioneze de sine statator ca o activitate independenta in lipsa unui element esential care este existenta mijloacelor fixe necesare desfasurarii activitatii de productie pentru fabricarea de utilaje pentru prelucrarea produselor alimentare.

Ori, in situatia in care acest element esential pentru derularea activitatii (mijloacele fixe), a fost achizitionat de la o terta persoana juridica (SC I SA), este cat se poate de evident ca intre cele doua societati (SC T SA si SC ITP SRL) nu a avut loc un transfer de active asa cum este stipulat de prevederile art. 128, alin. (7) din Codul fiscal.

Un alt element care conduce la concluzia ca intre cele doua societati nu a avut loc un transfer de active, este si faptul ca operatiunile au fost realizate pe o perioada indelugata de timp, situatie in care nu poate fi stabilita o data certa la care beneficiarul transferului a preluat drepturile si obligatiile cedentului in vederea efectuarii unor eventuale ajustari ale deducerii prevazute la art. 148 si 149 din Codul Fiscal.

Avand in vedere considerentele prezentate mai sus, se constata ca operatiunile economice derulate intre cele doua societati (SC T SA si SC ITP SRL) nu constituie un transfer partial de active, ci reprezinta livrari de bunuri efectuate pe parcursul unei perioade mai indelungate (februarie-octombrie 2008) si prin urmare operatiuni impozabile din punct de vedere a TVA, astfel cum este prevazut la art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"Art. 126. Operatiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata".

In contextul prevederilor legale citate mai sus, se constata ca din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata operatiunile realizate reprezinta livrari de bunuri, respectiv operatiuni care intra in sfera taxei pe valoarea adaugata, astfel incat societatea contestatoare are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri efectuate de la SC T SA, respectiv SC I SA, achizitii cuprinse in anexa nr. 2 la RIF.

Analizand documentele depuse de catre petenta in sustinerea contestatiei, se constata ca in jurnalele de vanzari intocmite de catre SC T SA pentru lunile ...-.. 2008 si ...-.... 2008, respectiv SC I SA pentru luna 2008, sunt inregistrate livrarile efectuate catre SC ITP SRL (asa cum sunt

mentionate in anexa nr. 2 la RIF - Situatia documentelor pentru care nu s-a acordat drept de deducere), iar taxa pe valoarea adaugata care rezulta din aceste jurnale a fost inscrisa in deconturile de TVA depuse la termenele legale la organul fiscal.

Astfel, din continutul acestor documente (jurnale de vanzari si deconturi de TVA) se retine ca entitatile respective au procedat la colectarea taxei aferenta acestor bunuri livrate catre SC ITP SRL, situatie in care prin exercitarea dreptului de deducere de catre societatea contestatoare se constata ca bugetul de stat nu a fost prejudiciat.

Facem mentiunea ca, pentru solutionarea contestatiei depuse de catre petenta, s-a solicitat prin adresa nr. -/.....2011 punctul de vedere a Directiei de legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului Finantelor Publice, care prin adresa nr. -/.....2011 precizeaza ca: *"ne manifestam rezerva in ceea ce priveste calificarea operatiunilor desfasurate in anul 2008 drept transfer de active in sensul art. 128, alin. (7) din Codul fiscal, intrucat, pe de o parte in acesata operatiune a intervenit 3 persoane impozabile, SC T SA, SC I SA si SC ITP SRL, si pe de alta parte, din informatiile furnizate intelegem daca SC I SA nu a continuat activitatea de productie desfasurata de SC T SA dupa preluarea unei parti din mijloacele fixe, ci a vandut la randul sau catre SC ITP SRL activele primite"*.

Chiar si in situatia in care aceste operatiuni economice derulate intre cele trei societati comerciale ar fi incadrate ca fiind un transfer de active in sensul prevederilor art. 128, alin. (7) din Codul fiscal, trebuie avute in vedere prevederile pct. 6, alin. (10), titlul VI din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 150/23.02.2011, unde se precizeaza: **"[...] *Aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de catre persoanele impozabile nu va fi sanctionata de organele de inspectie fiscala, in sensul anularii dreptului de deducere a taxei la beneficiar, daca operatiunile in cauza sunt taxabile prin efectul legii sau prin optiune, cu exceptia situatiei in care se constata ca tranzactia a fost taxata in scopuri fiscale*"**.

In sensul dispozitiilor legale mai sus citate, precizam ca din continutul actelor fiscale intocmite de catre organele de inspectie fiscala nu rezulta ca operatiunile economice au fost taxate in scopuri fiscale.

De asemenea, precizam ca aceste dispozitii legale care fac parte din categoria actelor explicative a unor texte de lege, sunt incidente si operatiunilor derulate inainte de introducerea lor in legislatie, chiar daca ele au fost introduse ulterior desfasurarii operatiunilor in cauza.

In acest sens s-a pronuntat si Directia de legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului Finantelor Publice, prin adresa nr. -/2011 care precizeaza ca in acest caz trebuie avute in vedere prevederile pct. 6, alin. (10) din actul actul normativ mai sus citat, potrivit carora **"Aplicarea**

regimului de taxare pentru transferul de active de catre persoanele impozabile nu va fi sanctionata de organele de inspectie fiscala, in sensul anularii dreptului de deducere a taxei la beneficiar, [...]".

In ceea ce priveste aplicarea in timp a normelor interpretative statuate prin H.G. nr. 150/23.02.2011, s-a pronuntat si Serviciul Juridic din cadrul DGFP Cluj, care prin adresa nr. -/.....2011 precizeaza ca "asa cum rezulta cu claritate si din punctul de vedere legal exprimat in speta, de catre MFP-Directia de legislatie in domeniul TVA prin adresa nr. -/2011, Normele interpretative emise prin HG nr. 150/2011 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, privind exercitarea dreptului de deducere a TVA, ofera explicarea unor aspecte legale ramase nereglementate pana la aparitia HG nr. 150/2011, astfel fiind posibila aplicarea lor si la situatia transferului de active ce a avut loc anterior".

In consecinta, avand in vedere ca bunurile achizitionate de **S.C. SC ITP SRL in perioada ...-.....2008, de la SC T SA, respectiv SC I SA**, reprezinta in fapt livrari de bunuri destinate desfasurarii activitati de productie pentru fabricarea de utilaje pentru prelucrarea produselor alimentare, precum si prevederile legale citate in cuprinsul prezentei decizii, se constata ca societatea contestatoare are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, fapt pentru care **contestatia formulata de catre aceasta va fi admisa pentru aceasta suma.**

III.b Referitor la majorarile de intarziere (y lei) si penalitatile de intarziere (y lei) aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de y lei, se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei a acestor obligatii de plata suplimentare, reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul aferent caruia au fost calculate.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul III.a al prezentei, s-a retinut ca societatea contestatoare nu datoreaza bugetului de stat, debitul de natura taxei pe valoarea adaugata (y lei), se constata ca aceasta nu datoreaza nici suma de y lei, cu titlu de majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intrziere (y lei), care reprezinta masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principale***".

In contextul celor de mai sus, se constata ca sustinerile petentei sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta nu datoreaza bugetului consolidat al statului accesoriile aferente obligatiilor fiscale de plata in suma de y lei, astfel incat contestatia formulata de S.C. ITP S.R.L. Cluj-Napoca referitoare la aceste capete de cerere, urmeaza a fi admisa si pentru suma de y lei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

1. Admiterea contestatiei formulata de **S.C. ITP S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, **CUI**, pentru suma totala de **y lei**, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....2011, dupa cum urmeaza:

- y lei taxa pe valoarea adaugata,
- y lei maj. intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalit. intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

2. Anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....2011, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj, pentru suma de **y lei**.

3. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

DIRECTOR EXECUTIV