



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54  
Fax : + 021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA nr. 67 / 2017  
privind soluționarea contestației formulate de  
.X. S.R.L. din .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției  
Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.A-SLP 2349/27.12.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2349/27.12.2016, asupra contestației formulate de .X. S.R.L., cu sediul în .X., Jud. .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.X/2015, având Cod Unic de Înregistrare .X., reprezentată convențional de avocat .X. conform împuternicirii avocațiale seria X, anexată în original la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-GL .X./28.11.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-GL .X./28.11.2016, și are ca obiect taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Chiar si in raport de data emiterii actului administrativ fiscal contestat, respectiv 28.11.2016, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr. .X. din data de 12.12.2016, așa cum rezultă din ștampila Registraturii Generale a acestei instituții, aplicata pe originalul contestației anexat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată .X. S.R.L. solicită admiterea acesteia și anularea atât a Deciziei de impunere nr.F-GL .X./2016 cât și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-GL .X./2016 cu consecința exonerării de la plata obligațiilor fiscale în sumă de .X. lei, cu titlu de taxa pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată societatea precizează că măsura stabilirii taxei pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei este netemeinică și nelegală, având în vedere că:

Până la data de 18.10.2016, a avut ca asociat unic societatea .X. S.R.L. și capital social în valoare de .X. lei din care, .X. lei reprezintă aport în natură, respectiv valoarea .X. și .X. lei, numerar.

Societatea precizează ca începând cu data de 18.10.2016, au aderat ca asociați .X., care a preluat acțiunile .X. S.R.L. și persoana fizică .X..

.X. deține X% din capitalul social iar .X. 0,001% din acesta, capitalul social fiind majorat la suma de .X. lei, din care, .X. lei reprezintă aport în natură și .X. lei, numerar.

Astfel, societatea precizează că modificările intervenite atât cu privire la capitalul social cât și la acționariat au creat inspectorilor fiscali o falsă reprezentare, întrucât toate cererile de înregistrare în scopuri de TVA au fost respinse pe motiv că nu este îndeplinită condiția referitoare la intenția și capacitatea de a desfășura activități economice care implică operațiuni în sfera TVA.

În acest sens societatea invocă prevederile art.269 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la afirmația organelor de inspecție fiscală prin care se reține faptul societatea nu desfășoară activitate economică, aceasta precizează faptul că în spațiul situat în X, (ce constituie aportul în natură al firmei) funcționează un spațiu comercial de tip Mall cu peste X de societăți comerciale, contractele încheiate cu aceste societăți comerciale se întind până în anul 2023 iar veniturile obținute în baza contractelor încheiate cu acestea reprezintă peste 60% din veniturile totale ale societății, gradul de încasare la termen fiind de 100%, aspect ce confirmă capacitatea societății de a desfășura activități economice.

Societatea precizează că pentru continuitate și pentru rentabilizarea activității se impune menținerea contractelor încheiate cu firmele ce funcționează în spațiul comercial de tip Mall, iar acest fapt necesită înregistrarea în scopuri de TVA, întrucât la rândul lor aceste societăți sunt plătitoare de TVA iar prin Decizia nr.1547/01.06.2016, organele fiscale au procedat la anularea codului de înregistrare în scopuri de TVA, fapt care a creat prejudicii societății, pe de o parte pentru că există riscul de a fi adusă în imposibilitatea de a-și continua activitatea, iar pe de altă parte, pentru că dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, ajustarea nu mai trebuie efectuată deoarece primitorul este considerat succesorul cedentului, aspect reglementat prin art.128 alin.(7) din Codul fiscal.

În acest sens, societatea precizează că este persoană impozabilă în sensul impus de dispozițiile art.269 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, precum și faptul că a încercat să se conformeze dispozițiilor legale privind înregistrarea în scopuri de TVA, fapt refuzat sistematic de organul fiscal.

De asemenea, societatea precizează că hotărârile nejustificate de respingere a cererilor de înregistrare în scopuri de TVA și decizia de anulare din oficiu a codului de TVA se întemeiază strict pe faptul că societatea nu desfășoară activități

economice, iar inconsecvența din partea organului fiscal care pe de o parte apreciază că societatea desfășoară activități economice și eliberează codul de TVA, iar după aceea revine asupra propriei hotărâri și constată contrariul în condițiile în care situația de fapt este aceeași, îndreptățește societatea să solicite anularea actelor atacate.

Prin urmare, societatea susține că nu este legal și nici moral să fie obligată la plata TVA stabilită de organele de inspecție fiscală, pe motiv că nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, atâta vreme cât a făcut această solicitare, iar organele fiscale i-au respins cererile.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-GL .X./28.11.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-GL .X./28.11.2016, constatându-se următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat o diferență de TVA de plată în sumă de .X. lei, rezultată din ajustarea taxei ca urmare a transferului de active din patrimoniul societății .X. S.R.L. în patrimoniul societății .X. S.R.L., ca aport la capitalul social efectuat de un asociat persoană juridică.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna octombrie 2015 .X. S.R.L. înregistrează în evidența contabilă participarea societății .X. S.R.L. la capitalul social format din aport în natură în sumă de .X. lei și numerar în sumă de X lei, potrivit actului constitutiv nr..X. /30.09.2015

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că aportul în natură în sumă de .X. lei reprezintă valoarea Centrului Comercial „X. ”, situat în .X. , județul .X., format din:

- construcție C1 cu destinația de centru comercial, formată din corpul A, corpul B, corpul E și corpul F;
- construcție C2, cu destinația de centrală termică și rezervor P.S.I.;
- construcție C3, cu destinația acces camera vanelor și camera vanelor.

În urma Raportului de expertiză tehnică extrajudiciară încheiat în data de 19.08.2015, valoarea de piață estimată a imobilului – construcție spațiu comercial „X. ” este apreciată la .X. lei.

Între .X. S.R.L., în calitate de proprietar și .X. S.R.L. în calitate de chiriaș a fost încheiat contractul nr.X/01.11.2015 ce are ca obiect închirierea centrului comercial „X. ” în perioada 01.11.2015 – 30.04.2016, societatea contestatară facturând venituri din închiriere începând cu luna noiembrie 2015 până în luna aprilie 2016, inclusiv.

Societatea preia clienții .X. SRL și încheie contracte de închiriere cu aceștia începând cu luna mai 2016.

Referitor la centrul comercial „X. ”, transferul de proprietate și predarea efectivă a imobilului a avut loc la data de 01.11.2015, dată la care .X. S.R.L. a încheiat în calitate de proprietar contractul de închiriere cu .X. S.R.L. iar înregistrarea în evidența contabilă a fost efectuată în luna noiembrie 2012 în contul 212.

Având în vedere cele precizate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că la data transferului, .X. S.R.L. în calitate de beneficiar, nu era înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA și nici nu s-a înregistrat ca urmare a transferului, motiv pentru care nu ii sunt aplicabile prevederile art.270 alin.(7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță au fost încălcate prevederile pct.7 alin.(9) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Urmare celor menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că, având în vedere prevederile art.324 alin.(8) din Legea nr.227/2015 societatea avea obligația de a ajusta taxa pe valoarea adăugată aferentă bunului transferat și să depună, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a avut loc transferul, respectiv 20 decembrie 2015, o declarație privind sumele rezultate ca urmare a livrărilor/ajustărilor taxei pe valoarea adăugată efectuate conform art.270 alin.(4).

În vederea efectuării ajustării, organele fiscale au făcut corelație între fișa de cont 231 „Investiții în curs”, cu declarațiile fiscale depuse la organul fiscal în perioada investiției, și cu inspecțiile fiscale efectuate în aceeași perioadă și au constatat că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunului de capital transferat este în sumă totală de .X. lei iar societatea contestată în calitate de beneficiar al transferului avea obligația să efectueze ajustarea taxei, fapt pentru care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei, perioada de ajustare calculându-se conform prevederilor art.305 alin.(2) lit.b și alin. (3) lit.b din Codul fiscal.

Totodată organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 23.08.2016, organul fiscal a emis Decizia nr.1794 privind respingerea cererii de înregistrare în scopuri de TVA formulată de societate, potrivit art.316 alin.(12) lit.e) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal a persoanelor impozabile, societăți cu sediul activității economice în România înființate în baza Legii societăților nr.31/1990, supuse înmatriculării la registrul comerțului, care nu justifică intenția și capacitatea de a desfășura activități economice care implică operațiuni în sfera de aplicare a TVA.

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:

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. S.R.L. avea obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată aferentă transferului de active constând în centrul comercial „.X. ” din patrimoniul .X. S.R.L., ca aport la capitalul social în condițiile în care contestatara în calitate de beneficiar al transferului și succesor al cedentului este o persoană impozabilă neînregistrată în scopuri de TVA.

În fapt, în urma verificării, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că în luna octombrie 2015, societatea contestată a înregistrat în evidența contabilă participarea societății .X. S.R.L. la capitalul social, format din aport în natură în sumă de .X. lei reprezentând valoarea Centrului Comercial „.X. ” și numerar în sumă de .X. lei, potrivit actului constitutiv nr..X. /30.09.2015.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au mai constatat faptul ca la data de 01.11.2015 intre societatea contestatara in calitate de proprietar si .X. S.R.L in calitate de chirias, a fost incheiat contractul nr. 1 avand ca obiect inchirierea Centrului Comercial „.X. ” in perioada 01.11.2015-30.04.2016, iar incepand cu luna mai 2016, .X. S.R.L. preia clientii societatii .X. S.R.L incheind cu acestia contracte de inchiriere in nume propriu.

Totodata, potrivit procesului verbal de predare-primire nr. X/01.05.2016, activul constand in Centrul Comercial „.X. ” a fost transferat contestatarii in luna mai 2016, in realitate, organele de inspectie fiscala constatand ca transferul dreptului de proprietate si predarea efectiva a imobilului avand loc la data de 01.11.2015, data la care a fost incheiat contractul de inchiriere nr. 1, mentionat mai sus.

Avand in vedere faptul ca la data realizarii transferului de active, .X. S.R.L. in calitate de beneficiar al acestui transfer nu era înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de taxa pe valoarea adaugata și nici nu s-a înregistrat ca urmare a transferului, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatara avea obligatia ajustarii taxei si platii acesteia la bugetul general consolidat al statului, stabilind astfel taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de .X. lei.

În drept, art. 128 alin. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuării operatiunilor, precizeaza:

*“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.”*

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă, transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea, ori ca aport în natură la capitalul unei societăți.

Prevederile Codului fiscal trebuie coroborate cu cele ale pct.6 alin.(8) din Normele metodologice aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare dat în explicitarea prevederilor art.128 alin.(7) din Codul fiscal, care la data efectuării operatiunilor, stipulează:

*„Persoana impozabilă care este beneficiarul transferului prevăzut la alin. (7) este considerată ca fiind succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu. Beneficiarul va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv pe cele privind livrările către sine prevăzute la art. 128 alin. (4) din Codul fiscal, ajustările deducerii prevăzute la art. 148 și 149 din Codul fiscal. Dacă beneficiarul transferului este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal și nu se va înregistra în scopuri de TVA ca urmare a transferului, va trebui să plătească la bugetul de stat suma rezultată ca urmare a ajustărilor conform art. 128 alin. (4), art. 148, 149 sau 161 din Codul fiscal, după caz, și să depună în acest sens declarația prevăzută la art. 156<sup>3</sup> alin. (8) din Codul fiscal. Momentul de referință pentru determinarea datei de la care începe ajustarea taxei, în cazul bunurilor de capital, nu este data transferului, ci data obținerii bunului de către cedent, conform art. 149 sau 161 din Codul fiscal, după caz. Cedentul va trebui să transmită cesionarului o copie de pe registrul bunurilor de capital, dacă acestea sunt obținute după data aderării. Aplicarea regimului de*

*taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală, în sensul anulării dreptului de deducere a taxei la beneficiar, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu excepția situației în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale.”*

Din cele mai sus menționate, se reține ca persoana impozabilă care este beneficiarul transferului este considerată ca fiind succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu și va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv pe cele privind livrările către sine și ajustările deducerii prevăzute de lege iar 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.

Totodată, potrivit art. 156<sup>3</sup> alin. 8 din actul normativ mai sus invocat:

*„Persoana impozabilă care este beneficiar al transferului de active prevăzut la art. 128 alin. (7), care nu este înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, și nu se va înregistra în scopuri de TVA ca urmare a transferului, trebuie să depună, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a avut loc transferul, o declarație privind sumele rezultate ca urmare a ajustărilor taxei pe valoarea adăugată efectuate conform art. 128 alin. (4), art. 148, 149 sau 161.”*

Ținând cont de cele precizate mai sus, se reține ca persoana impozabilă beneficiar al transferului de active care nu este înregistrată în scopuri de TVA și nu se va înregistra în scopuri de TVA ca urmare a transferului, trebuie să depună, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a avut loc transferul, o declarație privind sumele rezultate ca urmare a ajustărilor taxei pe valoarea adăugată efectuate.

Organul de soluționare a contestației reține ca aceste prevederi au fost preluate și prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 01.01.2016.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei raportat la temeiurile de drept invocate în prezenta decizie, și astfel cum s-a detaliat la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține faptul că în luna octombrie 2015, a avut loc participarea societății .X. S.R.L. la capitalul social al contestatarii prin aport în natură în sumă de .X. lei reprezentând valoarea Centrului Comercial „.X. ” și prin numerar în sumă de .X. lei, potrivit actului constitutiv nr..X. /30.09.2015 iar la data de 01.11.2015 între societatea contestată în calitate de proprietar și .X. S.R.L în calitate de chirias, a fost încheiat contractul nr. X având ca obiect închirierea Centrului Comercial „.X. ” în perioada 01.11.2015-30.04.2016, iar începând cu luna mai 2016, .X. S.R.L. preia clienții societății .X. S.R.L încheind cu aceștia contracte de închiriere în nume propriu.

Organul de soluționare a contestației reține ca potrivit Procesului verbal de predare-primire nr. X/01.05.2016, activul constând în Centrul Comercial „.X. ” a fost transferat contestatarii în luna mai 2016, însă așa cum a fost consemnat și în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii titlului de creanță contestat, data transferului de active se consideră data de 01.11.2015, data la care a fost încheiat contractul de închiriere nr. 1 având ca obiect închirierea Centrului Comercial „.X. ” între contestatara în calitate de proprietar și .X. S.R.L în calitate de chirias.

Având în vedere cele de mai sus, se reține ca .X. S.R.L. beneficiar al transferului și primitor al activului este succesorul cedentului .X. S.R.L, indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu, în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Totodata, organul de solutionare a contestatiei retine ca la data de 01.11.2015, data transferului de active, societatea contestatara nu era inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata si nici nu s-a inregistrat ca urmare a transferului, astfel ca potrivit prevederilor legale invocate la temeiul de drept din prezenta decizie, are obligatia sa plateasca la bugetul statului taxa pe valoarea adaugata rezultata ca urmare a ajustarilor efectuate potrivit legislatiei fiscale.

Se retine ca societatea prin contestatia formulata nu aduce argumente cu privire la modul de calcul al taxei pe valoarea adaugata rezultata din ajustare, in ceea ce priveste perioada de ajustare si taxa pe valoarea adaugata aferenta investitiei.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit caruia a solicitat organului fiscal inregistrarea in scopuri de TVA insa cererile au fost respinse, precum si faptul ca la momentul depasirii plafonului societatea s-a inregistrat in scopuri de TVA insa prin Decizia nr. 1547/01.06.2016 organul fiscal a procedat la anularea codului de inregistrare, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat asa cum s-a retinut in considerentele prezentei decizii, la momentul efectuării operatiunii, respectiv la data de 01.11.2015, data transferului de active, .X. S.R.L. nu era persoana impozabila inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata si nici nu s-a inregistrat ca urmare a transferului.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale in vigoare in perioada verificata, argumentele contestatarei raportate la documentele anexate la dosarul cauzei si constatările echipei de inspectie fiscala, se reține că în mod legal organele de inspectie fiscale au stabilit in sarcina .X. S.R.L. taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei, fapt pentru care 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 OPANAF 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. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-GL .X./28.11.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se:

#### DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-GL.X./28.11.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-GL.X./28.11.201, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

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

DIRECTOR GENERAL,  
X