

DECIZIA nr. 477 din 20.07.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de **x SRL**,
cu sediul in oras x, jud. Ilfov,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/23.02.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov cu adresa nr. x/22.02.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/23.02.2016 cu privire la contestatia x SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/05.02.2016 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/08.12.2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/08.12.2015 prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA si respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) si art.352 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de x SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au efectuat reverificarea TVA pentru perioada **01.01.2009-31.08.2012** la x SRL ca urmare a deciziei nr.x/19.09.2014 emisa de D.G.R.F.P.B..

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/08.12.2015, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/08.12.2015, prin care s-au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de x lei, ceea ce a condus la respingerea rambursarii TVA in suma de x lei.

II. Prin contestatia formulata si inregistrata sub nr. x/05.02.2016 x SRL solicita anularea deciziei de impunere contestate pentru diferenta suplimentara de TVA neacceptata la deducere aratand urmatoarele:

Sub aspect procedural, refacerea inspectiei fiscale dupa 1 an de la data dispunerii acesteia s-a efectuat cu incalcare a prevederilor pct.11.6 din OPANAF nr.450/2013 care are caracter imperativ.

Pe fondul cauzei, SC x SRL sustine urmatoarele:

1. Din analiza comparativa a celor doua rapoarte de inspectie fiscala, respectiv nr. x/13.03.2014 si nr. x/08.12.2015 reiese ca echipa de inspectie fiscala mentine in integralitate constatarile din primul RIF, fapt care demonstreaza ca cea de-a doua echipa nu a luat in seama considerentele din decizia nr.x/19.09.2014 privind solutionarea contestatiei, ceea ce atrage anularea deciziei de impunere nr. x/08.12.2015 si a RIF nr.x/08.12.2015.

Contestatarul arata ca a indeplinit toate conditiile legale pentru recunoasterea dreptului de rambursare a TVA din facturile de aprovizionare marfa emise de SC xx SRL, intrucat a indeplinit conditiile cumulative de exercitare a dreptului de deducere a TVA:

- TVA dedusa este aferenta cumpararii de bunuri pentru care se datoreaza TVA;
- este o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA;
- sunt indeplinite conditiile de lege de deducere avand in vedere destinatia ulterioara a bunurilor achizitionate este livrarea interna si intracomunitara si conditiile de forma prevazute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal;
- nu este persoana impozabila cu regim mixt.

Jurisprudenta CJUE considera ca se incalca principiul neutralitatii TVA atunci cand organul fiscal impune conditii suplimentare care anihileaza dreptul de deducere.

2. Societatea contestatarul considera ca motivarea eronata a respingerii dreptului de deducere echivaleaza cu lipsa motivarii.

Fata de invocarea de catre organul de inspectie fiscala a prevederilor art. 126, art. 128 alin.(1) si alin.(7) din Legea nr.571/2003 in motivarea faptului ca nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere, contestatarul arata ca nu se justifica reincadrarea ca si transfer de activitate a achizitiei de marfuri de la SC xx SRL.

Prin reincadrare, aceasta tranzactie a fost scoasa din sfera aplicarii TVA, nemaexistand nici TVA deductibila, nici TVA colectata, prin urmare nu a fost prejudiciat nici statul nici societatile implicate, in cazul in speta SC xx SRL si SC xx SRL.

In realitate niciunul din motivele mentionate de organul de inspectie fiscala nu justifica respingerea dreptului de deducere a TVA din facturile de achizitie de marfa de la furnizorul SC xx SRL, cu atat mai mult sa procedeze la o reincadrare a tranzactiilor de vanzare cumparare in transfer de active.

Organul fiscal considera ca exista o legatura de cauzalitate intre deschiderea procedurii insolventei la SC xx SRL si schimbarea obiectului de activitate al SC x SRL, respectiv obtinerea autorizatiei de distributie de medicamente nr.x/18.07.2012. In acest sens, contestatarul arata ca deschiderea procedurii de insolventa echivaleaza cu protectia legala in fata executarilor silite ale creditorilor, interesul fiind acela de redresare economica, fapt care s-a intamplat prin aprobarea planului de reorganizare judiciara potrivit sentintei civile nr.x/18.01.2013 emisa de Tribunalul Bucuresti.

Afirmatia ca SC x SRL utilizeaza forta de munca si mijloacele fixe ale furnizorului in vederea continuarii in mod independent a activitatii economice careia i-au fost atribuite initial elementele tranzactionate este identica cu cea din RIF-ul initial, reprezinta o apreciere care excede competentelor organului fiscal care trebuie sa-si intemeieze deciziile pe constatari proprii si nu pe prezumtii, iar in aceasta situatie devine evident ca utilizarea bazei materiale si a fortei de munca s-a efectuat in baza contractului nr.x/14.05.2012 si nu a unui transfer de active.

In perioada analizata, contestatara arata ca erau aplicabile prevederile art. 128 alin.(1) si alin.(7) din Codul fiscal si pct.6 alin.(9) din Normele metodologice de aplicare.

Art.128 alin.(7) din Codul fiscal constituie ca o exceptie de la regula generala prevazuta la alin.(1) al aceluiasi articol si prin urmare prevederea trebuie interpretata restrictiv, prin respectarea stricta a tuturor conditiilor stabilite de lege, iar raportat la speta in cauza nu sunt indeplinite conditiile :

- contractul nr.x/27.07.2012 defineste clar natura contractului de vanzare cumparare de produse farmaceutice si nu transfer de active;

- in derularea tranzactiilor, SC xx SRL a emis catre SC xx SRL facturi cu TVA inregistrate in contabilitatea furnizorului si achitate integral, fata de absentia acestei obligatii in cazul transferului de active;

- SC xx SRL nu a transferat total activitatea principala desfasurata si a continuat sa desfasoare activitatea de comert cu ridicata;

- SC xx SRL nu a transferat nici partial activitatea de comert cu ridicata produse farmaceutice, intrucat situatiile privind transferul partial de active asa cum e definit de art.128 alin.(7) din Codul fiscal nu au fost identificate in speta;

- organul fiscal nu a identificat o declaratie data de SC xx SRL din care sa rezulte indeplinirea obligatiei prevazuta de expres la pct.6, alin.(9) din Normele metodologice emise in aplicarea art.128 alin.(7) din codul fiscal (obligatia primitivului activelor de a transmite cedentului declaratia pe propria raspundere din care sa rezulte ca intentioneaza sa desfasoare activitate economica si sa nu lichideze imediat activitatea economica ce i-a fost transferata si dupa caz sa vanda eventualele stocuri) de existenta acesteia fiind legata recunoasterea transferului de active ca o operatiune aflata in afara sferei TVA, astfel incat inexistenta conduce la tratarea operatiunii ca fiind taxabila.

Masura de reincadrare a operatiunilor derulate de contestatara apare ca nelegala cu atat mai mult cu cat in materia TVA nu exista o astfel de abordare, singura posibilitate de reincadrare fiind cea prevazuta la art.11 alin.(1) din Codul fiscal.

La data deciziei contestate acest articol se completase cu teza a doua in care se stipuleaza obligatia motivarii in sarcina organului fiscal. Textul alin.(1) da expresie principiului realitatii economice, fiind vizate tranzactiile care nu au scop economic (scopul fiind acela de a evita impozitarea ori de a obtine avantaje fiscale) ceea ce nu este cazul in speta, operatiunile de comert derulate de societate fiind cea mai comuna modalitate de a desfasura activitate economica si in care niciuna din parti nu a obtinut niciun beneficiu fiscal, organul fiscal neavand nici in aceasta ipoteza o justificare motivata. SC x SRL sustine ca, fata de eroarea in care se afla organul fiscal, chiar si in ipoteza in care tranzactiile ar fi reincadrate drept transfer de active, nu-si pierde dreptul de deducere, ci se subroga in drepturile si obligatiile furnizorului ca expresie a aplicarii principiului neutralitatii taxei.

Prin refacerea inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de motivele organului de solutionare a contestatiei formulata si solutionata prin Decizia nr.x/19.09.2014, respectiv referitor la :

- situatia spatiului utilizat de SC x SRL;
- serviciile logistice;
- stocul de marfa;

- referitor la exercitarea dreptului de deducere, echipa de control nu a raspuns solicitarii organelor de solutionare a contestatiei care au constatat ca "din RIF rezulta ca organele de control au anulat dreptul de deducere exercitat de x SRL pentru achizitiile de marfuri de la furnizorul x SRL ca o sanctiune pentru taxarea tranzactiilor "in scopuri fiscale", prin luarea in considerare a faptului ca din baza de date FISCNET rezulta ca impotriva furnizorului x SRL s-a formulat plangere penala pentru implicare in frauda fiscala si invocand solutia pronuntata in cazul C4440/04 Axel Kittel versus Statul Belgian conform careia "in care se stabileste, luand in vedere factorii obiectivi, ca livrarea se face catre o persoana impozabila care a stiut ori ar fi fost posibil sa stie ca, prin achizitia sa, a participat la o tranzactie care avea legatura cu o frauda privind TVA, este de competenta organelor judecatoresti nationale sa refuze persoanei impozabile dreptul de deducere a taxei achitate".In raport de aceste constatari organele de inspectie fiscala nu au aratat scopurile fiscale urmarite de contestatara prin deducerea TVA aferenta achizitiei de marfuri calificate drept transfer de active.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la anulara dreptului de deducere pentru tranzactiile constand in achizitii de marfuri, in conditiile in care indeplineste conditiile pentru calificarea tranzactiilor drept transfer de active neimpozabil, iar argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările inspectiei fiscale cu privire la TVA contestata.

In fapt, facturile de achizitie a marfurilor de la x SRL au fost înregistrate de societatea contestatara în Decontul de TVA aferent lunii august 2008 conform căruia societatea a declarat un sold al sumei negative a taxei pe valoarea adăugată la sfârșitul perioadei de raportare de x lei pentru care a solicitat rambursarea, cererea fiind soluționată prin respingerea la rambursare a TVA in suma de x lei si stabilirea TVA aprobata la rambursare a sumei de x lei.

Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au verificat activitatea x SRL pe linia TVA pentru perioada 01.01.2009-31.08.2012 si au constatat ca 83,75% din totalul TVA dedusa, respectiv TVA in suma de x lei provine din achizitiile de marfa de la furnizorul xx SRL.

Avand in vedere acest lucru, faptul ca in aplicatia FISCNET furnizorul apare cu diferente semnificative in tranzactiile efectuate cu parteneri romani, precum si faptul ca furnizorul figureaza cu punct de lucru la aceeasi adresa unde societatea are, la randul

sau, punct de lucru si sediu social, organele de inspectie fiscala au solicitat verificarea incrucisata a furnizorului x SRL.

Totodata, din verificarea efectuata organele de inspectie fiscala au constatat ca x SRL a desfasurat in perioada ianuarie 2009 – mai 2012 activitati de prestare de servicii de publicitate catre x SRL si inchiriere auto proprii catre x SRL.

Ulterior deschiderii procedurii de insolventa solicitata de furnizorul x SRL (pronuntata de Tribunalul Bucuresti in data de **20 aprilie 2012**) societatea x SRL a intreprins demersuri pentru schimbarea obiectului de activitate incepand cu data de **06.06.2012** in comert cu ridicata al produselor farmaceutice – cod CAEN 4646 si a sediului social in oras x. Pentru desfasurarea activitatii de comert cu ridicata al produselor farmaceutice x SRL a obtinut de la Agentia Nationala a Medicamentului si a Dispozitivelor Medicale autorizatia de distributie medicamente nr. x/18.07.2012, in care se precizeaza explicit ca autorizatia este valida numai cu respectarea intocmai a prevederilor contractului de servicii logistice/custodie nr. x/14.05.2012 incheiat in prealabil de societate cu furnizorul xx SRL.

Contractul de servicii logistice/custodie nr. x/14.05.2012 incheiat intre **SC x SRL in insolventa** si SC x SRL are ca obiect prestarea in favoarea contestatarei a urmatoarelor servicii logistice:

-pct.2.1.1. - depozitare:reprezentand serviciile de receptie, manipulare, depozitare, gestiune, pregatirea produselor pentru livrare;

-pct.2.4.- suprafata de depozitare destinata produselor apartinand SC x SRL totalizeaza 46,9 mp (din care 1,6 mp in camera de frig);

-pct.5.1.4.-(...)pregatirea comenzilor pentru livrare se efectueaza conform instructiunilor de lucru ale SC x SRL. Farmacistul sef x SRL se va asigura ca pregatirea si livrarea comenzilor respecta principiul FEFO;

-pct.5.1.6.-transportul produselor si a documentelor insotitoare este realizata in numele SC x SRL de catre depozitul SC xx SRL, in limita volumului de lucru a acestuia, utilizand mijloacele de transport proprii adecvate(...),

-pct.6.2.12.- SC x SRL va asigura suportul logistic privind pregatirea comenzilor SC xx SRL;

*- pct.6.3.1.- SC x SRL pune la dispozitia SC xx SRL **personalul propriu, in vederea prestarii serviciilor ce fac obiectul acestui contract, respectiv gestionari, manipulanti, operatori curatenie;***

etc.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca din aplicatia FISCNET a rezultat ca SC x SRL a incheiat cu furnizorul xx SRL contractul de achizitii produse farmaceutice nr. x/27.07.2012 si contracte de furnizare produse farmaceutice cu un numar de clienti/parteneri externi, **aceeasi** cu cei ai furnizorului intern SC x SRL. Faptul ca noii clienti ai SC x SRL sunt aceeasi cu cei pe care ii are SC x SRL reiese si din nota explicativa data de administratorul societatii (anexa nr.11 la RIF nr. F-IF x/08.12.2015.

Enumerarea demersurilor intreprinse de x SRL expune elemente de fapt care, coroborate si privite in ansamblul lor, conduc la ideea ca xx SRL in insolventa, nefiind dizolvata, a transferat o parte a activitatii sale economice, care poate fi considerata o

structura independenta, ceea ce se circumscrie notiunii de “transfer de active” neimpozabil.

In sustinerea celor prezentate organele de inspectie fiscala retin aspecte legate de schimbarea obiectului de activitate (acelasi cu cel al furnizorului), la schimbarea sediului in aceeasi locatie cu furnizorul si, in mod special, faptul ca furnizorul xx SRL figura anterior cu punct de lucru in aceeasi locatie in baza contractului de subinchiriere incheiat cu x SRL.

De asemenea, desi obiectul contractului de servicii logistice/custodie nr. x/14.05.2012 il reprezinta “servicii de receptie, manipulare, depozitare, gestiune, pregatirea produselor pentru livrare, transportul produselor” in numele societatii contestatare” , x SRL foloseste mijloacele de transport si personalul calificat sa realizeze transportul apartinand furnizorului x SRL pentru achizitii de produse farmaceutice de la alti furnizori, in afara contractului, in conditiile in care in baza contractelor nr.x/01.06.2009, nr.x/01.10.2009, nr.x/01.04.2011 si nr.x/01.02.2012 a desfasurat in perioada ianuarie 2009-mai 2012 servicii de inchiriere auto proprii catre SC x SRL.

Organele de inspectie au retinut si faptul ca in sedinta Tribunalului Bucuresti-Sectia a VII Civila din data de 26.06.2015 in dosarul nr.x/3/2012, in temeiul art.107 alin.(1) lit.c) din Legea nr.85/2006 s-a dispus inceperea procedurii falimentului debitoarei SC xx SRL si in temeiul art.107 alin.(2) din lege dispune dizolvarea societatii

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit ca x SRL nu beneficiaza de drept de deducere a TVA in suma de x lei pentru achizitiile de marfa de la furnizorul xx SRL, calificate drept “transfer de active” prevazute de art. 128 alin. (7) din Codul fiscal.

In urma verificarii efectuata de către organele de inspectie fiscala s-a constatat că transferul de activitate efectuat în 2008 **nu este taxabil din punct de vedere al TVA** și se poate încadra în prevederile art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

In drept, potrivit art. 128 si art. 145 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare incepand cu data de 01.01.2008 :

*“Art. 128. – (1) **Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.***

*(5) **Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.***

*(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”.***

„(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. 156³ 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”.**

“Art. 145. – (2) Orice **persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile”.

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

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

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

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

“(8) În cazul unui transfer, efectuat cu titlu oneros sau nu, sau ca, contribuție la o societate, al totalității activelor sau al unei părți din acestea, **statele membre pot**

considera că nu a avut loc nici o livrare de bunuri și, în acest caz, beneficiarul este considerat succesorul persoanei care a efectuat transferul. Dacă este cazul, statele membre pot lua măsurile necesare pentru a preveni denaturarea concurenței atunci când beneficiarul nu este în totalitate pasibil de plata impozitului.

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

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

“(6) 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 structura independentă, capabilă să efectueze activități economice separate.”

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

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

Prin urmare, resursele transferate trebuie să constituie o structură independentă din punct de vedere tehnic, capabilă să efectueze activități economice separate, iar primitorul lor trebuie să continue activitatea sau partea din activitatea economică ce i-a fost transferată, fără să existe intenția lichidării afacerii.

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

Astfel, pentru a califica o tranzacție drept transfer de active neimpozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, atât persoanele impozabile implicate, vânzătorul și cumpărătorul, cât și organele fiscale trebuie să aibă în vedere ansamblul elementelor tranzacționate și modalitatea concretă în care se realizează operațiunea,

astfel incat intre parti sa nu se realizeze o simpla vanzare de bunuri, ci o **veritabila "transferare a afacerii" de la vanzator la cumparator**, caracterizata prin posibilitatea tehnica si functionala a cumparatorului de a continua in mod independent activitatea economica careia i-au fost atribuite initial elementele tranzactionate, dar si prin intentia acestuia de a continua aceeasi activitate, fara lichidarea imediata a afacerii cumparate si vanzarea stocurilor.

Potrivit dispozițiilor interne, a prevederilor art. 128 alin. 7 din Codul fiscal și a normelor metodologice date în aplicarea acestui text de lege, pe fond transferul de active (sau de afacere, în accepțiunea dată de aquis-ul comunitar) presupune că livrarea de bunuri este tratată ca un tot unitar, nu la nivelul individual al operațiunii pentru fiecare bun, iar din această perspectivă, operațiunea în ansamblul său nu intră în baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată și nu se supune acesteia, dacă sunt îndeplinite, în mod cumulativ, anumite condiții legate de bunurile respective, de calitatea fiscală a primitorului acestora și de intenția celui la care au fost transferate bunurile de a continua activitatea economică pentru care bunurile au fost utilizate inițial.

În cazul unei tranzacții, între persoane chiar afiliate, ce vizează transferul unor active de producție esențiale (utilaje tehnologice, materii prime, obiecte de inventar etc.), a unor drepturi și obligații stabilite în baza unor convenții, a personalului de specialitate, a clientelei, respectiv furnizorilor, etc, *care au generat o structură tehnică capabilă să desfașoare activitate economică separată, a determinat recunoașterea indubitabilă de către instanța supremă prin Decizia nr. 2748/2013 din 05 martie 2013, a faptului că ne aflăm în situația unei tranzacții compatibile cu prevederile art. 128 alin. 7 din Codul fiscal.*

Prin Tratatul de Aderare la Uniunea Europeană, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA, inclusiv deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Aplicarea dispozițiilor ce reies din hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene sunt prioritar obligatorii pentru statele membre din momentul apariției lor, așa după cum rezultă din cuprinsul punctelor 45-47 din decizia CJUE C-617/10 – Hans Akerberg Fransson.

În activitatea practică, cea mai importantă problemă o reprezintă identificarea nivelului suficient acceptat al ansamblului elementelor transferate care să permită continuarea unei activități economice autonome, încât să facă posibilă încadrarea în cerințele acceptate pentru calificarea operațiunii ca fiind „ vânzare de afacere” (a se vedea Hotărârea Christel Schriever C-444/10, punctul 25).

Activitatea economică desfășurată în cauză determină necesitatea ca ansamblul elementelor transferate să cuprindă, printre altele, atât bunuri mobile, cât și bunuri imobile (a se vedea Hotărârea Christel Schriever C-444/10, punctul 26).

În situația în care activitatea economică constă în exploatarea unui ansamblu indivizibil de bunuri mobile și imobile (ex.: un abator), a unor spații comerciale sau industriale echipate cu instalații fixe necesare pentru continuarea activității economice (ex.: instalația de frig, instalațiile electrice, etc. cum este situația în speta), aceste bunuri trebuie să facă parte din elementele înstrăinate pentru a fi vorba despre transferul tuturor activelor sau a unei părți a acestora (a se vedea [Hotărârea Christel Schriever C-444/10](#), punctul 28).

Un „transfer de afacere” în sensul art. 128 alin. 7 din Codul fiscal se consideră că poate avea loc și în situația „în care spațiul comercial este pus la dispoziția cesionarului în temeiul unui contract de închiriere sau dacă acesta dispune el însuși de un bun imobil corespunzător în care pot fi aduse toate bunurile transmise și în care acesta

poate continua să își desfășoare activitatea economică respectivă” (a se vedea Hotărârea Christel Schriever C-444/10 punctul 29).

În cazul în care este esențial ca în continuarea activității economice cesionarul să folosească același spațiu de care a dispus vânzătorul în activitatea proprie, nimic nu se opune, în principiu, ca această posesie să fie transferată prin încheierea unui contract de închiriere (a se vedea Hotărârea Christel Schriever C-444/10, punctul 36).

Referitor la deductibilitatea/rambursarea TVA aferenta achizițiilor în raport de intenția declarată a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții și de justificarea deductibilității/rambursării TVA aferenta achizițiilor, se rețin următoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căreia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncastrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, așa cum s-a precizat la situația de fapt din prezenta decizie, se reține că în luna august 2012, SC x SRL în calitate de cumpărător a achiziționat produse farmaceutice de la SC xx SRL în calitate de vânzător.

Organul de inspecție fiscală a reconsiderat tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacției derulate, achizițiile de marfuri realizate de SC x SRL de la furnizorul intern SC xx SRL fiind calificate în urma inspecției fiscale drept transfer de active neimpozabil.

La rândul ei, SC x SRL susține pe fond că achizițiile de marfa nu reprezintă transfer de active neimpozabil și că organele de inspecție fiscală au respins nemotivat dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care a îndeplinit toate condițiile cumulative de exercitare a dreptului de deducere a TVA.

În cadrul unui transfer de active trebuie să se aibă în vedere ansamblul elementelor tranzacționate și modalitatea concretă în care se realizează operațiunea, astfel încât între părți să nu se realizeze o simplă vânzare de bunuri, ci o veritabilă „transferare a afacerii” de la vânzător la cumpărător, caracterizată prin posibilitatea tehnică și funcțională a cumpărătorului de a continua în mod independent activitatea economică căreia i-au fost atribuite inițial elementele tranzacționate, dar și prin intenția acestuia de a continua aceeași activitate, fără lichidarea imediată a afacerii cumpărate și vânzarea stocurilor.

În prezenta cauză se reține că anumite elemente de fapt, care, coroborate și privite în ansamblul lor, conduc la ideea că SC xx SRL, nefiind dizolvată, ulterior deschiderii procedurii de insolvență, a transferat către SC x SRL o ramură a activității sale economice, respectiv activitatea de comercializare cu ridicata a produselor farmaceutice care poate fi considerată o structură independentă.

În speta sunt relevante următoarele aspecte:

- activitatea economică transferată constă în exploatarea unui ansamblu indivizibil de marfuri și mijloace fixe (instalație de frig);

- dupa vanzare, marfurile (produsele farmaceutice nu au parasit incinta din spatiul situat in bd., jud.Ilfov;

-in ceea ce priveste personalul de specialitate angrenat in activitatea de comercializare cu ridicata a produselor farmaceutice este pus la dispozitia SC x SRL in baza contractului nr.x/14.05.2012, in vederea efectuarii operatiunilor de receptie, asigurare suport logistic privind pregatirea comenzilor in numele societatii contestatare, transport si depozitare a marfurilor;

- o parte din clientii si furnizorii SC xx SRL au devenit si furnizorii/clientii SC x SRL dupa achizitionarea bunurilor in cauza.

Astfel, prin transferul partial de active se poate asigura continuarea activitatii datorita transferarii si factorului uman, mentenanta marfurilor livrate si i se asigura o clientela.

Contestatarea nu depune la dosarul cauzei documente care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala.

Sustinerea ca prin facturarea bunurilor intre cele doua societati nu a fost prejudiciat bugetul de stat, in sensul ca vanzatorul a virat TVA aferenta tranzactiilor, iar contestatarea si-a exercitat dreptul de deducere este neintemeiata, intrucat aceasta a solicitat dreptul de deducere si de rambursare a unei sume cu titlu de TVA pentru care nu avea drept de deducere.

Pe cale de consecinta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si a starii de fapt prezentate, rezulta ca organele de inspectie fiscal au procedat corect la neacordarea dreptului de deducere a sumei de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si respinsa de la rambursare, iar contestatarea nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta transferului efectuat de la SC xx SRL in insolventa (in prezent in faliment), conform contractului de achizitii de produse farmaceutice nr.x/27.07.2012, tranzactia fiind în fapt *un transfer de active* care, in sensul prevederilor art. 128 alin (7) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, nu constituie o livrare de bunuri, fiind neimpozabil, asa cum s-a demonstrat în cele ce preced.

Având în vedere cele retinute, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/08.12.2015 emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov pentru suma de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.11 alin.(1), art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.268 și art.269 si art. 279 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015

DECIDE

Respinge in parte ca **neintemeiata** contestatia formulata de SC xSRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/08.12.2015, emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov, pentru diferenta suplimentara de TVA si respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.