

DECIZIA NR.625

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala prin adresa , inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si contesta partial actul administrativ fiscal respectiv contesta obligatiile fiscale reprezentand TVA stabilita suplimentar .

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata societatii conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa.. inregistrata la A.J.F.P., conform amprentei stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 , art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. este investita legal sa solucioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa in baza Raportului de inspectie fiscala și solicita anulara partiala a actului administrativ fiscal contestat cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA stabilita suplimentara, din urmatoarele considerente:

Societatea contestatara sustine ca rationamentul organului de inspectie fiscala potrivit caruia ajustarea nu este permisă deoarece procedura de insolvență care o generează este începută înainte de data de 01.01.2016 când a intrat în vigoare Legea nr 227/2015 iar articolul 287 litera d) nu ar fi incident pentru operațiunea de ajustare, este gresit, in speta, fiind aplicabila teza a doua a literei d), pentru că intrarea în faliment a societății S a avut loc înainte de 1 ianuarie 2019 și până în prezent nu a fost pronunțată hotărârea judecătoreasca definitiva și irevocabilă de închidere a procedurii prevazuta de legislația insolvenței.

Legiuitorul nu a stabilit în textul de la art. 287 litera d), condiția ca intrarea in faliment să fi fost dispusă după data de 01.01.2016 când a intrat în vigoare Legea nr. 227/2015, ci din punct de vedere temporal, condiția se referă doar la intrarea în faliment "înainte de 1 ianuarie 2019" iar această condiție legală este îndeplinită în speță; concomitent este îndeplinită și cea de-a doua condiție, constând în aceea că în dosar nu a fost pronunțată hotărârea de închidere a procedurii prevăzuta de legislația insolvenței.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Din faptul că același text al art. 287 face trimitere la două tipuri de hotărâri judecătorești - definitivă respectiv definitivă și irevocabilă reiese că, legiuitorul a reglementat incidența prevederilor art 287 litera d) și pentru proceduri de faliment deschise anterior datei de 01.01.2016 deoarece instituția "hotărârilor definitive și irevocabile a existat doar în vremea vechiului Cod de procedură civilă din 1965, aflat în vigoare până la data de 15.02.2013, după această dată noul Cod de procedură civilă reglementând doar noțiunea de hotărâre definitivă.

Dosarul se judecă după procedura reglementată de vechiul cod de procedură civilă, iar la închiderea procedurii se va pronunța o sentință care va rămâne definitivă și irevocabilă, conform dispozițiilor procedurale din reglementarea procedurală din 1965.

Din punct de vedere legislativ, consideră ca, în forma sa inițială, în vigoare la 01.01.2016, art 287 litera d) avea conținutul aproape identic cu cel cuprins în reglementarea anterioară, adică art 138 litera d) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal; art 1.38 litera d) a fost preluat în art 287 litera d), practic noțiunea de ajustare a bazei de impozitare nu a suferit o modificare majoră la data de 01.01.2016, nu este o noțiune juridică nouă care nu a existat până la intrarea în vigoare a Legii nr 227/2015, ci dimpotrivă reglementarea ajustării bazei de impozitare din Legea 571/2003 a fost preluată în Legea nr 227/2015.

Din analiza comparativă a vechii reglementări din art. 138 cu reglementarea intrată în vigoare la 01.01.2016 prin art. 287 lit d) din Legea nr 227/2015, reiese că ceea ce s-a adăugat în noua reglementare nu este de interes în speță, deoarece în cazul societății S nu a fost aprobat niciun plan de reorganizare. Articolul 287 litera d) din Legea nr 227/2015 a fost modificat de mai multe ori până la forma actuală, prin OUG nr. 3/2017, OUG nr. 25/2018 și Legea nr 30/2019 și, spre deosebire de forma sa inițială, în prezent acest text permite ajustarea bazei de impozitare înainte de închiderea procedurii de faliment; modificarea care permite ajustarea bazei de impozitare înainte de închiderea procedurii de faliment a fost realizată prin introducerea art. 28¹ în OUG 25/2018, ca urmare aprobării acestei ordonanțe de urgență prin Legea nr 30/2019, forma actuală a art. 287 lit d) fiind intrată în vigoare la data de 20.01.2019.

Astfel, având în vedere conținutul articolului 138 lit d) din Legea nr 571/2003 în vigoare până la data de 31.12.2015 respectiv conținutul art 287 litera d) la data intrării lui în vigoare și evoluția articolului 287 lit d) din Legea nr 227/2015 de la data de 01.01.2016 până în prezent, societatea contestată apreciază ca voința legiuitorului la momentul la care acest articol a fost modificat prin Legea nr 30/2019 a fost aceea ca ajustarea bazei de impozitare să se poată realiza de către toate societățile care îndeplinesc cele două condiții referitoare la deschiderea procedurii înainte de 01.01.2019 și nepronunțarea unei hotărâri de închidere a respectivei proceduri.

Sustine ca, a limita data de deschidere a procedurii înainte de 01.01.2019, prin impunerea celei de-a doua limitări în timp, ca procedura de faliment să nu fi fost deschisă mai devreme de 01.01.2016, cum au făcut organele de inspecție fiscală, înseamnă a adăuga la lege de către cel chemat să o aplice, ceea ce nu este permis. Dacă legiuitorul ar fi urmărit să impună o astfel de reglementare ar fi menționat expres în textul Legii nr 30/2019. Și era firesc să nu se facă o astfel de limitare în timp, deoarece pe de o parte ajustarea bazei de impozitare a fost reflectată și în Legea nr 571/2003 iar pe de altă parte o astfel de limitare ar fi produs o discriminare mai mult decât evidentă între societăți. Adică X care are o creanță pe care nu a încasat-o din 2007, nu poate să-și ajusteze baza de impozitare deși au trecut peste 12 ani de la data la care procedura de insolvență este în curs de judecată și încă neînchisă, iar o altă

societate care are o creanță născută cu 10 ani mai târziu, în 2017 de exemplu, să poată să-și ajusteze baza de impozitare. Natura juridică a creanței neîncasate din 2007 de către X și a celei neîncasate în 2017 de o societate X este aceeași, în ambele cazuri sumele sunt datorate de societăți aflate în proceduri de faliment încă neînchise. A permite ajustarea bazei de impozitare doar pentru societatea X pentru că procedura de insolvență în care ea nu își încasează creanța este deschisă după intrarea în vigoare a Legii nr 227/2015 și refuzarea recunoașterii acestui drept pentru societatea contestată doar pentru că procedura insolvenței în care nu își încasează creanța cu care ajustează baza de impozitare este începută înainte de intrarea în vigoare a aceleiași legi este lipsită de orice logica juridică. Legea nr 227/2015 nu retroactivează în speță deoarece ajustarea bazei de impozitare nu produce efecte pentru trecut ci doar pentru viitor.

Arată ca atât legislația europeană, cât și cea națională prevăd posibilitatea ajustării TVA colectate în cazul în care sumele facturate nu mai pot fi încasate de la beneficiar: invoca în susținere prevederile articolului 90 al Directivei de TVA precum și jurisprudența CJUE respectiv Hotărârea CJUE pronunțată în cauza C-246/16 Enzo Di Maura împotriva Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Siracusa precum și art.11 alin.(11) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit cărora autoritățile naționale trebuie să țină cont de jurisprudența CJUE, în deciziile pe care le iau.

Societatea contestată susține că luând în considerare stadiul actual al procedurii de insolvență a Societății S, din rapoartele de activitate publicate de lichidatorul judiciar al acestei societăți, rezultă cu prisosință că, nu-și va încasa niciodată creanța, astfel că operațiunea de ajustare a bazei de impozitare este justificată pe deplin.

Totodată, societatea contestată consideră că argumentele reținute de organele de inspecție fiscală pe baza înscrisurilor constituite ca anexele nr 9 și nr 10 la Raportul de inspecție fiscală, sunt rezultatul greșit al interpretării acestora și anume:

Anexa nr. 9 reprezintă "punctul de vedere al lichidatorului societății S potrivit cărora contractul de închiriere în baza căruia X a solicitat înscrierea în tabelul de creanțe cu suma de ... ar fi lovit de nulitate deoarece era semnat de aceeași persoană atât pentru proprietar cât și pentru chiriaș.

Fata de acest argument societatea contestată arată că niciun text de lege nu interzice în România ca o persoană fizică să reprezinte interesele mai multor persoane juridice, în speță la data semnării contractului de închiriere, PF era administrator statutar al societății S și era împuternicit cu procură autentică de către administratorul statutar al X să semneze contractul de închiriere. Nici o instanță nu a dispus anularea contractului de închiriere spațiile de producție menționate în contract au fost puse la dispoziția S, prețul chiriei și al utilităților a fost facturat către această societate, însă nu a fost achitat fiind în procedură de faliment din 2007.

De asemenea societatea contestată consideră irelevante aprecierile lichidatorului referitoare la prescripția creanței motivat de faptul că facturile ar fi fost emise cu mai mult de trei ani înainte de data de 9 februarie 2011 când X a solicitat înscrierea creanței în tabel.

Arată că, prin contractul de cesiune de creanțe, creanța a fost cesionată de X către R: prin sentința comercială pronunțată în dosar de Tribunalul Comercial și publicată în Buletinul procedurilor de Insolvență s-a dispus anularea contractului de cesiune de creanță și astfel creanța a revenit în patrimoniul cedentei X.

Astfel, considera ca termenul de prescripție nu putea să curgă împotriva societății X cât timp creanța nu se găsea în patrimoniul său, iar termenul de prescripție a început să curgă cel mai devreme de la data de 17.03.2009 când a fost pronunțată sentința prin care s-a anulat contractul de cesiune sau de la data publicării acestei sentințe în BPI și epuizarea termenului de apel, adică la 16.07.2009, nefiind împlinit la data de 9 martie respectiv în mai 2011 când a fost formulată cererea către lichidator și apoi către judecătorul sindic în dosar.

Societatea contestatara sustine ca nici legislația națională și nici cea comunitară nu condiționează ajustarea bazei de impozitare de admiterea creanței în procedura de faliment. Suma ajustată este TVA colectată pe care X a facturat-o către S, nu a încasat-o de la aceasta societate și nici nu o va încasa în viitor, însă a plătit-o statului încă din 2007; considera ca, atata vreme cât X nu a încasat baza de impozitare care a generat TVA colectată, este pe deplin îndreptățită să ajusteze această valoare și să i se restituie TVA plătită deoarece nefiind încasată nu mai subsistă obligația de a vărsa TVA în contul bugetului de stat.

Pentru motivele prezentate societatea contestatara solicita admiterea contestatiei și anularea parțială a actului administrativ fiscal contestat.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.- Inspecție Fiscală, pe perioada 01.12.2019-31.12.2019, au stabilit suplimentar TVA, au respins la rambursare TVA și au stabilit de plată TVA.

Societatea X contestă parțial actul administrativ fiscal și anume contestă TVA stabilită suplimentar.

Din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, cu privire la TVA stabilită suplimentar, contestată de societate, rezultă:

În luna decembrie 2019, Societatea X a emis și înregistrat în evidența contabilă și fiscală factura storno emisă către Societatea S reprezentând, potrivit specificațiilor înscrise în factura "...Ajustare TVA conform art. 287, lit. d Cod Fiscal dosar...", procedând astfel la ajustarea, în favoarea sa, a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor creanțe neîncasate de la societatea afiliată S.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea care face obiectul ajustării TVA, constau în servicii de închiriere spațiu și utilități, în baza contractului de închiriere încheiat între părți, obiectul contractului fiind:

"... Locatorul da chiriașului în folosința exclusivă spațiul situat în imobilul, cu destinația de hală producție, în suprafața de 1440 mp, compus din atelier croit și atelier stantă. Spațiul descris în aliniatul anterior se predă în stare de folosință cu instalațiile și inventarul de bunuri prevăzute în procesul verbal de predare-primire încheiat între proprietar și chiriaș care face parte integrantă din prezentul contract..".

În baza acestui contract, în cursul anului 2007, Societatea X a emis facturi către societatea afiliată S. La data controlului, potrivit fișei clientului S, Societatea X înregistrează sume neîncasate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit Încheierii publicată în Buletinul Procedurilor de Insolvență pronunțată de Tribunalul Comercial -Falimente, în

Dosarul .. s-a deschis procedura simplificata a falimentului asupra debitoarei S in baza Legii nr. 85/2006 privind Legea insolventei cu modificările si completările ulterioare, fiind numit lichidator judiciar .

Din verificările efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 09.02.2011, Societatea X a depus la Dosarul ... o cerere prin care a solicitat înscrierea sa, in tabloul de creanțe al Societății S, cu suma ... cu titlu de contravaloare chirie si utilitati, conform Contractului de inchiriere .

Din punctul de vedere formulat de către lichidatorul desemnat depus la dosarul cauzei , rezulta ca:

"... actul in baza caruia au fost emise de către X facturile de chirie si utilitati, pe de o parte este lovit de nulitate fiind semnat atat la proprietar cat si la chiriaș de aceeași persoana respectiv PF..., facturile solicitate prin cererea de admitere a creanței sunt prescrise fiind emise in perioada ianuarie 2007-octombrie 2007, fiind mai vechi de 3 ani, X nu a efectuat niciun demers care sa întrerupă prescripția..."

In acest sens prin Sentința ,Tribunalul Specializat a dispus respingerea definitiva a contestației formulata de societatea X cu privire la inscrierea sa, in tabelul definitiv de creanțe al societății S.

In cuprinsul Sentinței cu referire la cele descrise mai sus, instanța invoca următoarele: *"... Creditoarea X a fost notificata cu privire la depunerea declarației de creanța, inasa pana la termenul limita de 23.01.2008 nu a inregistrat nicio declarație de creanța. Creditoarea solicita repunerea în termen inasa nu indica temeiul legal al cererii. Totodată, contractul in baza caruia au fost emise facturile de chirie si utilitati este lovit de nulitate fiind semnat atat la proprietar cat si de chiriaș de aceeași persoana respectiv PF... începând cu 17.03.2009 data pronunțării hotărârii judecătorești, creditoarea X avea posibilitatea sa isi declare creanța fata de averea debitoarei falite, nefiind dovedita existenta unei împrejurări mai presus de voința ei care sa o împiedice in efectuarea acestui demers... respinge ca nefondata contestația formulata de creditoarea X...."*

Avand in vedere faptul ca, instanța de judecata a eliminat din tabloul de creanțe prin Sentința , suma reprezentând creanțe neincasate de societatea X de la societatea afiliata S iar pe de alta parte, potrivit Sentinței publicata in BPI pronunțata de Tribunalul Comercial -Falimente, in dosarul ..., procedura simplificata de deschiderea falimentului asupra debitoarei S, in baza Legii nr. 85/2006 privind Legea insolventei, a avut loc la data de 21.11.2007 organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru operatiunea in cauza nu sunt incidente prevederile art. 287, lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, asa cum au fost modificate de Legea nr.30/2019 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare, deoarece creanțele deținute de societatea contestatara au fost eliminate printr-un plan de reorganizare al beneficiarului aprobat anterior datei de 1 ianuarie 2016,cand a intrat in vigoare Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se justifica ajustarea TVA in conformitate cu prevederile art.287 lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si au stabilit suplimentar TVA in sarcina Societatii X .

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.12.2019-31.12.2019;

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii, cu control anticipat, a Decontului de TVA din luna decembrie 2019, cu optiune de rambursare, inregistrat la A.J.F.P. prin care s-a solicitat la rambursare TVA, aferenta perioadei 01.12.2019-31.12.2019.

Cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestata de societate, **D.G.R.F.P.este investita sa se pronunte daca in mod legal Societatea X a ajustat in favoarea sa, conform prevederilor art.287 lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, TVA aferenta prestarii de servicii efectuate catre societatea afiliata S in conditiile in care creantele detinute de societatea contestata au fost eliminate prin planul de reorganizare al societatii beneficiare, anterior datei de 1 ianuarie 2016, a intrarii in vigoare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.**

In fapt, urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca, in luna decembrie 2019, Societatea X a emis si inregistrat in evidenta contabila si fiscala factura storno către Societatea S, reprezentând, potrivit specificațiilor înscrise in factura, "...Ajustare TVA conform art. 287, lit. d Cod Fiscal dosar nr.1546/1371/2007", procedand astfel la ajustarea taxei pe valoarea adaugata in favoarea sa. Operatiunea care face obiectul ajustării TVA, reprezinta servicii de închiriere spațiu si utilitati, in baza contractului de inchiriere.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se justifica ajustarea TVA, in conformitate cu prevederile art.287 lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece în speta creanțele deținute de societatea contestata au fost eliminate printr-un plan de reorganizare al beneficiarului aprobat anterior datei de 1 ianuarie 2016, cand a intrat in vigoare Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina Societatii X, TVA suplimentara.

In contestatia formulata societatea contestata sustine ca rationamentul organului de inspectie fiscala potrivit caruia ajustarea nu este permisă deoarece procedura de insolvență care o generează este începută înainte de data de 01.01.2016 când a intrat în vigoare Legea nr 227/2015 iar articolul 287 litera d) nu ar fi incident pentru operațiunea de ajustare, este gresit, in speta, fiind aplicabila teza a doua a literei d), pentru că intrarea în faliment a societății S a avut loc înainte de 1 ianuarie 2019 și până în prezent nu a fost pronunțată hotărârea judecătoreasca definitiva și irevocabilă de închidere a procedurii prevazuta de legislatia insolvenței.

Legiutorul nu a stabilit la art. 287 litera d) din Codul fiscal, condiția ca intrarea in faliment să fi fost dispusă după data de 01.01.2016 când a intrat în vigoare Legea nr. 227/2015, ci din punct de vedere temporal, condiția se referă doar la intrarea în faliment "înainte de 1 ianuarie 2019" iar această condiție legală este îndeplinită în

speșă; concomitent este indeplinită și cea de-a doua condiție, constând în aceea că în dosarul .. nu a fost pronunțată hotărârea de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței.

Totodata societatea contestata considera ca argumentele reținute de organele de inspecție fiscală pe baza înscrisurilor constituite ca anexele nr 9 și nr 10 la Raportul de inspecție fiscală, sunt rezultatul greșit al interpretării acestora.

Societatea contestata sustine ca nici legislația națională și nici cea comunitară nu condiționează ajustarea bazei de impozitare de admiterea creanței în procedura de faliment. Suma ... este TVA colectată pe care X a facturat-o către S, nu a încasat-o de la aceasta și nici nu o va încasa în viitor, însă a plătit-o statului încă din 2007; considera ca, atata vreme cat X nu a încasat baza de impozitare care a generat TVA colectată, este pe deplin îndreptățită să ajusteze TVA și să se restituie TVA plătită deoarece nefiind încasată nu mai subzistă obligația de a vărsa TVA în contul bugetului de stat.

În drept, la art.287 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, se prevede:

“Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

d) *în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a intrării în faliment a beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data sentinței sau, după caz, a încheierii, prin care s-a decis intrarea în faliment, conform legislației privind insolvența. Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv a celui în care s-a decis, prin sentință sau, după caz, prin încheiere, intrarea în faliment. În cazul în care intrarea în faliment a avut loc anterior datei de 1 ianuarie 2019 și nu a fost pronunțată hotărârea judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței până la această dată, ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie 2019. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform Codului de procedură fiscală. Prin efectuarea ajustării se redeschide rezerva verificării ulterioare pentru perioada fiscală în care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea care face obiectul ajustării. În cazul în care, ulterior ajustării bazei de impozitare, sunt încasate sume aferente creanțelor respective, se anulează corespunzător ajustarea efectuată, corespunzător sumelor încasate, prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate;”*

La pct.32 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.287 alin.(1) lit.d) din Cod, se prevede:

“(6) Ajustarea prevăzută la art. 287 lit. d) din Codul fiscal se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, sub sancțiunea decăderii. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform Codului de procedură fiscală. În cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare se operează anularea taxei neexigibile aferente livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii realizate.”

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate baza de impozitare se reduce în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a falimentului beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data sentinței sau, după caz, a încheierii, prin care s-a decis intrarea în faliment, conform legislației privind insolvența iar ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv a celui în care s-a decis, prin sentință sau, după caz, prin încheiere, intrarea în faliment.

De asemenea se reține ca în cazul în care intrarea în faliment a avut loc anterior datei de 1 ianuarie 2019 și nu a fost pronunțată hotărârea judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței până la această dată, ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie 2019.

În speta sunt aplicabile și prevederile art.15 din Constituția României, potrivit căruia:

“(2) Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile.”

Analizând documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale mai sus enunțate precum și susținerile societății contestate, se rețin următoarele:

În luna decembrie 2019, Societatea X a emis și înregistrat în evidența contabilă și fiscală factura storno, reprezentând potrivit specificațiilor înscrise în factura, "...Ajustare TVA conform art. 287, lit. d Cod Fiscal dosar ...", emisă către Societatea S.

Se reține astfel, ca societatea contestată a procedat la ajustarea, în favoarea sa, a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor creanțe neîncasate de la societatea afiliată S.

Operațiunile care fac obiectul ajustării TVA constau în servicii de închiriere spațiu și utilități în baza contractului de închiriere încheiat între Societatea X în calitate de proprietar și Societatea S în calitate de chiriaș, obiectul contractului fiind:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

" ... Locatorul da chiriașului în folosința exclusivă spațiu situat în imobilul , cu destinația de hală producție, în suprafața de 1440 mp, compus din atelier croit și atelier stantă. Spațiul descris în aliniatul anterior se predă în stare de folosință cu instalațiile și inventarul de bunuri prevăzute în procesul verbal de predare-primire încheiat între proprietar și chiriaș care face parte integrantă din prezentul contract..”.

Se reține că, contractul de închiriere este semnat de aceeași persoană atât la “Proprietar” cât și la “Chirias”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că , contractul de închiriere poartă semnătura PF care este administrator statutar al Societății S și împuternicit cu procura autentică de către administratorul statutar al X să semneze contractul de închiriere .

În baza acestui contract , în cursul anului 2007, Societatea X a emis facturi către societatea afiliată S. La data controlului, potrivit fișei clientului S , Societatea X înregistrează sume neincasate.

Se reține că prin Încheierea , publicată în Buletinul Procedurilor de Insolvență , pronunțată de Tribunalul Comercial -Falimente, în dosarul instanța a admis cererea debitoarei S, și:

“Deschide procedura simplificată reglementată de Legea nr.85/2006 față de debitoarea Societatea S având număr de ordine în registrul comerțului de pe lângă Tribunalul.

Dispune intrarea în faliment și dizolvarea societății debitoare Societatea S”

Din considerentele hotărârii rezultă că instanța a desemnat în calitate de lichidator judiciar provizoriu societatea de insolvență.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, potrivit Contractului de cesionare a creanțelor încheiat între S și Societatea X , în conformitate cu prevederile Codului civil al României art.1391-1404, S cumpără de la Societatea X toate drepturile legale, incluzând datoria , la valoarea contabilă față de S, conform contractului de închiriere cu toate anexele la actele adiționale.

Pe baza contractului de cesiune a creanțelor Societatea X transferă irevocabil și necondiționat către R dreptul de a lua măsuri împotriva S pentru recuperarea tuturor datoriilor , penalităților și sumelor auxiliare; Valoarea nominală a datoriilor împotriva S, cesionată prin acest contract a fost de

Se reține că, la data de 22.01.2008, S a depus declarație de creanță împotriva debitoarei S , solicitând suma totală de ... lei însă lichidatorul refuză înscrierea în tabelul preliminar întocmit la data de 20.02.2008, a creditoarei S pentru suma de ... pe motiv că nu s-ar fi depus contractul de cesiune de creanță.

Prin Sentința , Tribunalul Specializat a dispus respingerea ca nefondată a contestației creditoarei R împotriva tabelului preliminar al creanțelor asupra averii debitoarei S societate în faliment reprezentată prin lichidator .

În considerentele Sentința , Tribunalul Specializat a reținut următoarele:

“Examinând motivele invocate de lichidator în susținerea respingerii creanței invocate de creditoare, pe considerentul nulității absolute a actului de cesiune, judecătorul sindic constată:

În temeiul art.2 din Decretul nr.167/1958 privitor la prescripția extinctivă, nulitatea unui act juridic poate fi invocată oricând, fie pe cale de acțiune fie pe cale de excepție.

Cauza licita constituie una din conditiile esentiale pentru validarea unui contract iar lipsa ei atrage nulitatea absoluta a actului juridic.

Contractul de cesiune constituie un act incheiat intre terti dupa deschiderea procedurii de insolventa intre persoane juridice intre care exista legaturi atat prin prisma asociatilor care ii compun cat si pentru raporturile comerciale care se deruleaza intre ele.

Din Raportul privind cauzele insolventei trebuie retinuta existenta factica a unei grupari de interese economice, in fruntea careia se afla societatea mama S Olanda care are calitate de asociat cu participare mijoritara in societatile X si R iar societatea X are la randul ei calitatea de asociat majoritar al debitoarei S.

S a fost infiintata in octombrie anul 2005 de catre asociatul unic X

In 2007 se modifica structura asociatilor in sensul ca asociatul unic X cedeaza 10 din partile sociale detinute de catre PF care indeplinea functia de director general al Societatii X.

Societatea debitoare nu a desfasurat activitate in anul 2006. In luna decembrie 2006 a inchiriat de la Societatea X spatiul utilat cu destinatia hala de productie si o serie de utilaje. Conducerea celor doua societati era asigurata de aceleasi persoane. Incepand cu luna ianuarie a anului 2007 a inceput transferul personalului de la Societatea X la Societatea S.

Societatea S a preluat comenzile de la Societatea X si continua sa desfasoare activitatile desfasurate anterior de Societatea X intrand in calitate de codebitor solidar si in cadrul contractelor de credit incheiate anterior intre banca si Societatea X.

Societatea obtine venituri in lunile ianuarie 2007-iunie 2007 , efectueaza si cheltuieli foarte mari ceea ce duce la incheierea activitatii cu pierdere pe toata perioada ianuarie 2007-iunie 2007.

Intreaga productie obtinuta era livrata catre Societatea R.

In totalul cheltuielilor efectuate o pondere mare aveau cheltuielile cu chiria facturate de Societatea X astfel ca toate veniturile realizate de S erau practic dirijate catre societati controlate de acelasi asociat, perdanti fiind salariatii Societatea S care nu si-au mai incasat drepturile salariale din luna octombrie 2007.

Incepand cu luna iunie 2007 , Societatea R nu achita facturile catre Societatea S.

In plus, Societatea S nu mai emite facturile aferente productiei livrate catre Societatea R incepand cu luna iunie 2007. Aceste facturi sunt emise in luna octombrie 2007 in urma unui control al DGFP .

Facturile nu au fost achitate, acesta fiind singurul venit al Societatii S , aceasta nu mai dispune de disponibilitatile banesti pentru plata celor aproximativ 700 de salariati, astfel ca este introdusa cererea de deschidere a procedurii insolventei.

Singura posibilitate de plata a datoriilor Societatii S este recuperarea sumelor aferente facturilor neachitate de la Societatea R.

Dupa deschiderea procedurii , pentru evitarea platii facturilor restante Societatea R incheie un contract de cesiune de creante prin care X cedeaza creanta sa (provenind din chirii neachitate) catre Societatea R, in ideea unei eventuale compensari.

Astfel, principalul client al Societatii S era Societatea R, principalul furnizor era X(chirii pentru spatii si echipamente, cheltuieli de management, materiale , paza etc) iar acestia au asociat majoritar comun si anume Societatea S Olanda.[...]

Cauza (scopul) urmarit de partile contractante, in conditiile insolventei debitorului cedat si in conditiile in care cedentul este principalul furnizor iar cesionarul este principalul datornic fata de debitorul cedat consta in eludarea drepturilor si intereselor debitoare, dar mai ales a creditorilor care ar fi lipsiti in urma acestei cesiuni, urmata de compensarea datoriilor reciproce dintre Societatea S si Societatea R, de sansele de a-si indestula creanta in cadrul procedurii de lichidare.

In aceasta ordine de idei nu trebuie omis ca cedentul Societatea X care este si asociat majoritar al debitoare, a transferat propria sa activitate pe seama debitoare, inclusiv creditul bancar pe care initial il contractase, percepend chirii pe spatiile si mijloacele de productie care au marit cheltuielile de productie, conducand la acumularea de pierderi din exploatare, situatie economica in care neplata datoriilor din partea cesionarei Societatea R, izvorate din contractele derulate cu debitoarea constituie de asemenea imprejurari de fapt, care conduc la concluzia ca sesiunea de creanta a urmarit scopul ilicit si imoral evidentiat de lichidator.

Asadar sanctiunea nulitatii absolute a actului de cesiune are drept consecinta lipsirea acestui act de efectele juridice, motiv pentru care se va respinge contestatia creditoarei cu referire la valoarea propriei creante inregistrate in tabelul preliminar al creantelor.”

Prin Sentinta comerciala pronuntata asupra contestatiilor si asupra actiunii in anulare formulata de lichidatorul judiciar in procedura insolventei debitoare SC R , procedura deschisa la solicitarea creditoarei X, Tribunalul Comercial a dispus:

“Admite actiunea in anulare formulata de SC R prin administrator judiciar in contradictoriu cu parata Societatea X si in consecinta:

Anuleaza Contractul de cesiune intre Societatea R in calitate de cesionar si Societatea X in calitate de cedent, cu privire la creanta asupra debitorului cedat Societatea S in suma de ...[...]

Respinge contestatiile formulate la tabelul preliminar al creantelor de catre ...X...

Definitiveaza tabelul preliminar al creantelor debitoare SC R.”

Se retine ca, in aceste conditii Societatea X a depus la dosar avand ca obiect deschiderea procedurii insolventei simplificata formulata de debitoarea Societatea S, o cerere prin care a solicitat inscrierea sa in tabelul de creante cu suma ... cu titlu de contravaloare chirie si utilitati conform Contractului de inchiriere si cu suma de ..pentru care s-a angajat raspunderea sa pentru datoriile catre bugetul statului ale S.

Prin Sentinta , Tribunalul Specializat “respinge ca nefondata contestatia formulata de creditoarea X [...] impotriva masurilor de respingere a cererii de creanta formulata de creditoare luate prin raportul din data de 24.05.2011 de lichidatorul judiciar Societatea profesionala.”

In considerentele Sentintei , instanta precizeaza:

“Examinand contestatia in baza inscrierilor aflate la dosar, avand in vedere sustinerile partilor , se retine:

Prin cererea inregistrata la dosarul cauzei la data de 09.02.2011, creditoarea X a solicitat repunerea in termenul de a formula declaratia de creanta, inscrierea societatii debitoare in tabelul de creante cu suma de ... reprezentand contravaloare chirie, utilitati si creanta provizorie in valoare de... reprezentand valoarea pentru care s-

a angajat raspunderea contestatarei pentru datoriile bugetare ale debitoarei, prin Decizia nr.22/2008, aratand urmatoarele motive:

Societatea X nu a formulat cerere de admitere a creantei fata de averea debitoarei intrucat, potrivit propriilor afirmatii la data de 17.01.2008 semnase Contractul de cesiune al creantelor, prin care cesionase creanta sa in favoarea SC R.

Conform dovezilor aflate la dosarul cauzei contestatoarea Societatea X a fost notificata de lichidatorul judiciar cu privire la deschiderea procedurii insolventei fata de debitoarea Societatea S precum si termenul de inregistrare a cererilor de admiterea creantelor.

La data de 22.01.2008 creditoarea Societatea R a formulat cerere de admitere a creantei in valoare de ...reprezentand contravaloarea chirii neachitate catre Societatea X invocand ca izvor de creanta Contractul de cesiune de creanta care s-a incheiat intre Societatea R si Societatea X.

In tabelul preliminar al creantelor , creanta creditoarei R a fost acceptata numai pana la concurenta sumei de

Contestatia creditoarei Societatea S, formulata impotriva tabelului preliminar al creantelor a fost solutionata prin sentinta , irevocabila prin nerecurare.

Contractul de cesiune de creanta s-a incheiat intre Societatea R si Societatea X in data de 17.01.2008, deci dupa deschiderea procedurii insolventei.

Prin sentinta comerciala pronuntata de Tribunalul Comercial in dosarul publicata in BPI s-a admis cererea lichidatorului judiciar , s-a anulat contractul de cesiune incheiat intre Societatea R si Societatea X. Pentru a pronunta aceasta hotarare, instanta a retinut incidenta dispozitiilor art.80 din Legea nr.85/2006 apreciind ca operatiunea s-a incheiat pentru fraudarea intereselor creditorilor.

In temeiul acestei hotarari judecatoresti, ca efect al nulitatii, creanta cesionata a revenit in patrimoniul cedentei Societatea X chiar daca nu s-a dispus in mod expres repunerea partilor in situatia anterioara, intrucat desfiintarea retroactiva a contractului nu a implicat restituirea vreunei prestatii.

Incepand cu data de 17.03.2009, data pronuntarii hotararii judecatoresti, creditoarea Societatea X avea posibilitatea sa-si declare creanta fata de averea debitoarei falite, nifiind dovedita existenta unei imprejurari mai presus de vointa ei care sa o impiedice in efectuarea acestui demers.

Fata de aceste considerente, asa cum in mod corect a sustinut lichidatorul judiciar in raportul contestat, neexistand nicio imprejurare ce ar constitui temeiul pentru repunere in termen, in conformitate cu art.103 alin.1 Cod procedura civila, contestatia urmeaza a fi respinsa.”

Se retine astfel ca, prin Sentinta , Tribunalul Specializat respinge ca nefondata contestatia formulata de creditoarea X impotriva masurilor de respingere a cererii de catre lichidatorul judiciar respectiv cererea prin care Societatea X a solicitat inscrierea sa in tabelul de creante cu suma de ... cu titlu de contravaloare chirie si utilitati conform Contractului de inchiriere .

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca in data de 08.10.2015, Societatea X solicita inscrierea sa in tabelul definitiv de creante cu suma de .. ca efect al subrogarii in locul D.G.F.P. pentru a plati aceasta suma catre bugetul de stat in contul datoriilor debitoarei S; aceasta cerere a fost admisa de judecatorul sindic iar lichidatorul judiciar a procedat la modificarea tabelului de creante. In tabelul definitiv actualizat de obligatii , publicat in Buletinul procedurilor de insolventa al Societatii S, Societatea X figureaza inregistrata cu o creanta de .., conform declaratiei de creanta .

Se retine astfel, ca in tabelul definitiv actualizat Societatea X figureaza inregistrata doar cu creanta de ..

Potrivit prevederilor art.3 pct.19 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei, in vigoare la data deschiderii procedurii insolventei simplificate pentru debitoarea Societatea S:

“ tabelul definitiv consolidat va cuprinde totalitatea creanțelor ce figurează ca admise în tabelul definitiv de creanțe și cele din tabelul suplimentar necontestate, precum și cele rezultate în urma soluționării contestațiilor la tabelul suplimentar. În situația în care s-a dispus intrarea în faliment după confirmarea unui plan de reorganizare, urmează a se întocmi o variantă actualizată a tabelului definitiv consolidat, în concordanță cu programul de plată a creanțelor, cuprins în planul de reorganizare, și cu deducerea sumelor achitate pe parcursul desfășurării acestuia; ”

Se retine ca prin art.1 pct.20 din Legea nr.30/2019 pentru aprobarea OUG nr.25/2018 pentru modificarea si completarea unor acte normative, precum si pentru aprobarea unor masuri fiscal bugetare s-a modificat art.287 lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in sensul aplicarii ajustarii incepand cu data sentintei sau , dupa caz, a incheierii prin care s-a decis intrarea in faliment conform legislatiei privind insolventa, urmand ca in situatia in care furnizorul/prestatorul mai incaseaza totusi sume aferente operatiunilor respective de la beneficiar sa anuleze corespunzator ajustarea efectuata.

Prin urmare ,modificarea adusa de Legea nr.30/2019 prevederilor art.287 lit.d) din Codul fiscal a vizat momentul de la care se poate aplica ajustarea bazei de impozitare a TVA in cazul falimentului beneficiarului, respectiv de la data intrarii in faliment si a avut la baza hotararea pronuntata de Curtea de Justitie a Uniunii Europene in cauza C-246/16 Di Maura.

In speta, dupa cum s-a aratat si mai sus, potrivit Sentintei publicata in Buletinul procedurilor de insolventa publicata de Tribunalul Comercial -Falimente, in dosarul .. procedura simplificata de deschidere a falimentului asupra debitoarei S in baza Legii nr.85/2006 privind Legea insolventei a avut loc la data de 21.11.2007 .

Mai mult, instanta a eliminat din tabelul definitiv creanta cu titlu de contravaloare chirie si utilitati conform contractului de inchiriere neincasata de Societatea X de la societatea afiliata S.

Referitor la ajustarea bazei de impozitare a TVA ca urmare punerii in aplicare a unui plan de reorganizare , printr-un punct de vedere prezentat intr-o speta similara, Ministerul Finantelor Publice -Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale arata ca pentru o mai buna intelegere a modului de aplicare a prevederilor referitoare la ajustarea bazei de impozitare dupa data de 1 ianuarie 2016, in cazul planurilor de reorganizare admise si confirmate printr-o hotarare judecatoreasca anterior acestei date, este relevanta prezentarea cronologica a prevederilor in materie, reglementata de legea fiscala atat anterior cat si ulterior datei de 1 ianuarie 2016 si anume:

“In perioada 1 ianuarie 2007-31 decembrie 2015 au fost in vigoare prevederile art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care stipuleaza ca baza de impozitare a TVA se reduce in cazul in care contravaloarea bunurilor livrate sau a

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

serviciilor prestate nu se poate incasa din cauza falimentului beneficiarului, ajustarea este permisa incepand cu data pronuntarii hotararii judecatoresti de inchidere a procedurii prevazuta de Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei, hotarare ramasa definitiva si irevocabila.

Odata cu intrarea in vigoare a Legii nr.227/2015 prevederile referitoare la ajustarea bazei de impozitare a TVA(in sensul reducerii acesteia), in situatia in care furnizorii/prestatorii nu isi mai pot incasa contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, au fost extinse si pentru cazurile in care beneficiarii pun in aplicare un plan de reorganizare ce este admis si confirmat printr-o sentinta judecatoreasca si prin care creanta creditorului este modificata sau eliminata.

Astfel, potrivit prevederilor art.287 lit.d) din Legea nr.227/2015 , in forma in vigoare in perioada 1 ianuarie 2016-30 septembrie 2017, baza de impozitare a TVA se reduce in cazul in care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate incasa ca urmare falimentului beneficiarului sau ca urmare punerii in aplicare a unui plan de reorganizare admis si confirmat printr-o sentinta judecatoreasca prin care creanta creditorului este modificata sau eliminata.Ajustarea este permisa incepand cu data pronuntarii hotararii judecatoresti de confirmare a planului de reorganizare iar in cazul falimentului beneficiarului, incepand cu data pronuntarii hotararii judecatoresti de inchidere a procedurii prevazute de legislatia insolventei, hotarare ramasa definitiva/ definitiva si irevocabila, dupa caz.In cazul in care ulterior pronuntarii hotararii judecatoresti de confirmare a planului de reorganizare sunt incasate sume aferente creantelor modificate sau eliminate prin planul de reorganizare, se anuleaza ajustarea efectuata, corespunzator sumelor respective prin decontul perioadei fiscale in care acestea sunt incasate.

Conform pct.32 alin.(6) din Normele metodologice, in forma care a fost in vigoare pana in mai 2017, ajustarea bazei de impozare a taxei pe valoarea adaugata, prevazuta la art.287 lit.d) din Codul fiscal, este permisa pentru facturile emise care se afla in cadrul termenului de prescriptie prevazut de Codul de procedura fiscala.In cazul in care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate incasa ca urmare punerii in aplicare a unui plan de reorganizare admis si confirmat printr-o hotarare judecatoreasca, prin care creanta creditorului este modificata sau eliminata , ajustarea este permisa incepand cu data pronuntarii hotararii judecatoresti de confirmare a planului de reorganizare, daca aceasta a intervenit dupa data de 1 ianuarie 2016.In cazul persoanelor care aplica sistemul TVA la incasare se opereaza anularea taxei neexigibile aferente livrarilor de bunuri/prestarilor de servicii realizate.

Incepand cu data de 4 mai 2017, data intrarii in vigoare a H.G. nr.284/2017, pct.32 alin.(6) din Normele metodologice a fost modificat in sensul ca ajustarea prevazuta la art.287 lit.d) din Codul fiscal se efectueaza in termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a pronuntat hotarea judecatoreasca de inchidere a procedurii prevazuta de legislatia insolventei, sub sanctiunea decaderii.Ajustarea este permisa chiar daca s-a ridicat rezerva verificarii ulterioare, conform Codului de procedura fiscala.[...]

Incepand cu 1 octombrie 2017, conform prevederilor art.287 lit.d) din Codul fiscal, baza de impozitare se reduce in cazul in care contravaloarea bunurilor livrate sau serviciilor prestate nu se poate incasa ca urmare a falimentului beneficiarului sau ca urmare a punerii in aplicare a unui plan de reorganizare admis si confirmat printr-o sentinta judecatoreasca prin care creanta creditorului este modificata sau eliminata. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de

confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolventei, hotărâre rămasă definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz. Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolventei, sub sancțiunea decaderii. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform Codului de procedură fiscală. Prin efectuarea ajustării se redeschide rezerva verificării ulterioare pentru perioada fiscală în care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea care face obiectul ajustării. În cazul în care ulterior pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolventei, în cazul falimentului beneficiarului, sau pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare sunt încasate sume aferente creanțelor scoase din evident contabilă, în cazul falimentului sau sume aferente creanțelor modificate sau eliminate prin planul de reorganizare, se anulează ajustarea efectuată, corespunzător sumelor respective, prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate.

Această modificare a avut la bază decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-246/16 Di Maura, potrivit căreia articolul 11 secțiunea C alineatul (1) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al TVA : baza unitară de evaluare trebuie interpretată în sensul că un stat membru nu poate condiționa reducerea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată de caracterul infructuos al unei proceduri colective atunci când o astfel de procedură este susceptibilă să dureze mai mult de zece ani.

Subliniem că analiza textelor de lege de mai sus trebuie să se realizeze potrivit principiului neretroactivității legii civile, principiu enunțat la art. 15 alin. (2) din Constituția României. Astfel, conform art. 15 alin. (2) din Constituția României, legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile.

Astfel, din prevederile legale, anterior menționate rezultă că furnizorii/prestatorii își pot ajusta baza de impozitare a TVA pentru creanțele modificate sau eliminate prin planul de reorganizare, dacă respectivul plan a fost admis și confirmat printr-o sentință judecătorească după data de 1 ianuarie 2016, data la care a fost introdusă această posibilitate în Legea nr. 227/2015.

Cu alte cuvinte, în situația în care creanțele detinute de furnizori/prestatori au fost modificate sau eliminate printr-un plan de reorganizare a beneficiarului, aprobat anterior datei de 1 ianuarie 2016, nu este posibilă ajustarea TVA conform prevederilor Legii nr. 227/2015 întrucât o astfel de abordare ar constitui o aplicare retroactivă a legii.”

De asemenea, Ministerul Finanțelor Publice-Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și reglementări vamale prin adresa emisă într-o speta similară și anume referitor la ajustarea bazei de impozitare a TVA în situația în care clienții au planul de reorganizare confirmat prin sentință civilă de tribunal iar pentru creanțele chirografare s-a propus eliminarea acestora, specifică următoarele:

“-în situația în care creanțele detinute de furnizori/prestatori au fost modificate sau eliminate printr-un plan de reorganizare al beneficiarului aprobat anterior datei de

1 ianuarie 2016, nu este posibila ajustarea TVA aferenta, conform prevederilor Legii nr.227/2015, intrucat o astfel de abordare ar constitui o aplicare retroactiva a legii;

-in situatia in care planul de reorganizare a fost admis si confirmat printr-o sentinta judecatoreasca dupa data de 1 ianuarie 2016, data la care a fost introdusa aceasta posibilitate in Legea nr.227/2015 rezulta ca furnizorii/prestatorii isi pot ajusta baza de impozitare a TVA pentru creantele modificate sau eliminate prin planul de reorganizare, incepand cu data pronuntarii hotararii judecatoresti de confirmare a planului de reorganizare, in termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a pronuntat hotararea judecatoreasca de confirmare a planului de reorganizare.”

Avand in vedere punctele de vedere ale Ministerului Finantelor Publice-Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale, directie de specialitate, faptul ca instanta a eliminat din tabelul definitiv creanta cu titlu de contravaloare chirie si utilitati conform contractului de inchiriere , neincasata de Societatea X de la societatea afiliata S precum si faptul ca potrivit Sentintei , publicata in Buletinul procedurilor de insolventa publicata de Tribunalul Comercial -Falimente, in dosarul procedura simplificata de deschidere a falimentului asupra debitoarei S in baza Legii nr.85/2006 privind procedura insolventei , a avut loc la data de 21.11.2007, anterior datei de 1 ianuarie 2016, pentru operatiunea in cauza, nu sunt incidente prevederile art.287 lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare asa cum au fost modificate prin Legea nr.30/2019 pentru aprobarea OUG nr.25/2018 privind modificarea si completarea unor acte normative precum si pentru aprobarea unor masuri fiscal-bugetare.

Prin urmare, argumentul societatii contestatare potrivit caruia , pentru ajustarea bazei de impozitare este aplicabila teza a doua a literei d) a art.287 din Codul fiscal, pentru ca intrarea in faliment a societatii S a avut loc inainte de 1 ianuarie 2019 si pana in prezent nu a fost pronuntata hotararea judecatoreasca definitive/definitive si irevocabila , iar aceasta conditie este indeplinita, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care , dupa cum s-a aratat si mai sus creantele detinute de Societatea X au fost eliminate prin planul de reorganizare al beneficiarului S, aprobat anterior datei de 1 ianuarie 2016, iar o astfel de abordare ar constitui o aplicare retroactiva a Legii nr.227/2015 modificata prin Legea nr.30/2019 pentru aprobarea OUG nr.25/2018 privind modificarea si completarea unor acte normative precum si pentru aprobarea unor masuri fiscal-bugetare.

Se retine astfel ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se justifica ajustarea TVA in favoarea societatii X conform prevederilor art.287 lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si au stabilit suplimentar TVA prin Decizia de impunere .

In ceea ce priveste invocarea de catre societatea contestatara a hotararii pronuntata de Curtea de Justitie a Uniunii Europene in cauza C-246/16 Di Maura, mentionam:

Obiectul litigiului in cauza C-246/16 Di Maura l-a constituit interpretarea art.11 sectiunea C alin.(1) al doilea paragraf din A sasea directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislatiei statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri -sistemul comun al TVA:baza unitara de evaluare respectiv daca dreptul Uniunii permite legiuitorului (italian) sa conditioneze o regularizare a bazei de impozitare de dovedirea recurgerii in prealabil la proceduri de

insolventa ramase fara rezultat, chiar daca durata acestora poate eventual depasi un deceniu.

In cauza C-246/16 Di Maura, la pct.16 si pct.17, Curtea a retinut ca in situatia in care neplata totala sau partiala a pretului de cumparare a intervenit fara sa fi avut loc rezolutiunea ori anulara contractului, cumparatorul ramane obligat la plata pretului convenit iar vanzatorul, desi nu mai este proprietarul bunului, dispune in continuare, in principiu de creanta sa, de care se poate prevala in justitie. Din moment ce nu se poate exclude insa ca aceasta creanta sa devina de fapt definitiv nerecuperabila, **legiuitorul Uniunii a intentionat sa lase fiecarui stat membru posibilitatea de a stabili daca situatia de neplata a pretului de cumparare, care prin ea insasi, contrar rezolutiunii sau anularii contractului nu repune partile in situatia lor initiala, da dreptul la reducerea, in consecinta a bazei de impozitare, in conditiile pe care le stabileste sau daca o astfel de reducere nu este admisa in aceasta situatie**(Hotararea din 15 mai 2014, Almos Agrarkulkereskedelmi , C-337/13, pct.25).

Insa, dupa cum Curtea a statuat deja, aceasta facultate de derogare, care este strict limitata la cazurile neplatii totale sau partiale, este intemeiata pe ideea ca neplata contraprestatiei poate, in anumite circumstante si din cauza situatiei juridice existente in statul membru in cauza, sa fie greu de verificat sau sa fie doar provizorie (Hotararea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C-330795, pct.18).

Astfel CJUE a statuat ca art.11 sectiunea C alin.(1) al doilea paragraf din A sasea directiva, trebuie interpretat in sensul ca un stat membru nu poate conditiona reducerea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata de caracterul infructuos al unei proceduri colective atunci cand o astfel de procedura este susceptibila sa dureze mai mult de zece ani.

Se retine ca legiuitorul Uniunii a intentionat sa lase fiecarui stat membru posibilitatea de a stabili daca situatia de neplata a pretului de cumparare, care prin ea insasi, contrar rezolutiunii sau anularii contractului nu repune partile in situatia lor initiala, da dreptul la reducerea, in consecinta a bazei de impozitare, in conditiile pe care le stabileste sau daca o astfel de reducere nu este admisa in aceasta situatie.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, in speta Tribunalul Specializat prin Sentinta a eliminat din tabelul definitiv creanta cu titlu de contravaloare chirie si utilitati conform contractului de inchiriere neincasata de Societatea X de la societatea afiliata S.

Mai mult din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca intre societatile in cauza exista relatii de afiliere.

In considerentele Sentintei pronuntata de Tribunalul Specializat in dosarul referitor la contestatia formulata de creditoarea Societatea R impotriva respingerii cererii de inscriere in tabelului preliminar al creantelor, instanta mentioneaza ca in raportul privind cauzele insolventei trebuie retinuta existenta factica a unei grupari de interese economice in fruntea careia se afla societatea mama S Olanda care are calitate de asociat cu participare majoritara in societatile X si R iar societatea X are la randul ei calitatea de asociat majoritar al debitoarei S.

De asemenea, instanta a retinut ca, cauza (scopul) urmarit de partile contractante(in Contractul de cesiune) in conditiile insolventei debitorului cedat (S) si in conditiile in care cedentul (X)este principalul furnizor iar cesionarul (R) este principalul datornic fata de debitorul cedat consta in eludarea drepturilor si intereselor debitoarei, dar mai ales a creditorilor care ar fi lipsiti in urma acestei cesiuni, urmata de

compensarea datoriilor reciproce dintre Societatea S și Societatea R, de șansele de a-si indestula creanta in cadrul procedurii de lichidare.

Instanta a retinut ca nu trebuie omis ca cedentul Societatea X care este si asociat majoritar al debitoarei (S), a transferat propria sa activitate pe seama debitoarei, inclusiv creditul bancar pe care initial il contractase, percepend chirii pe spatiile si mijloacele de productie care au marit cheltuielile de productie, conducand la acumularea de pierderi din exploatare, situatie economica in care neplata datoriilor din partea cesionarei Societatea R, izvorate din contractele derulate cu debitoarea constituie de asemenea imprejurari de fapt, care conduc la concluzia ca sesiunea de creanta a urmarit scopul ilicit si imoral evidentiat de lichidator.

Instanta a respins contestatia creditoarei R cu referire la valoarea propriei creante inregistrata in tabelul preliminar al creantelor.

In speta, se retine ca, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale au analizat documentele prezentate de societate in raport de prevederile legale aplicabile perioadei verificate si au apreciat ca nu se justifica ajustarea TVA in favoarea Societatii X in conformitate cu prevederile art.287 lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal asa cum a fost modificat prin Legea nr.30/2019 care are la baza decizia Curtii de Justitie a Uniunii Europene in cauza C-246/16 Di Maura.

In conformitate cu prevederile art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. “

iar potrivit art.7 din acelasi act normativ :

“(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

Avand in vedere prevederile legale invocate, punctele de vedere ale Ministerului Finantelor Publice -Directia generala de legislatie Cod fiscal, faptul ca documentele existente la dosarul cauzei precum si faptul ca instanța de judecata a eliminat din tabloul de creanțe la data de 11.11.2011, prin Sentința suma reprezentând creanțe neincasate de societatea X de la societatea afiliata S iar potrivit Sentinței publicata in BPI pronunțata de Tribunalul Comercial -Falimente, in dosarul, procedura simplificata de deschiderea falimentului asupra debitoarei S, in baza Legii nr. 85/2006 privind procedura insolventei, a avut loc la data de 21.11.2007 anterior datei de 1 ianuarie 2016 in speta nu este posibila ajustarea TVA conform Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, intrucat o astfel de abordare ar constitui o aplicare retroactiva a legii.

In consecinta, luand in considerare prevederile legale aplicabile spetei mai sus enuntate, documentele existente la dosarul cauzei precum si faptul ca argumentele

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

societatii contestatare nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala in speta, se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la TVA stabilita suplimentar prin Decizia de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P. , impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilită suplimentar.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.