

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
A MUNICIPIULUI BUCURESTI  
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

**DECIZIA nr. 165 din 31.05.2010** privind  
solutionarea contestatiei formulata de **SC L SRL**,  
cu sediul in ....., sector x, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....../.....2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....../.....2010, inregistrata sub nr. ....../.....2010 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de SC L SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura organului fiscal teritorial sub nr. ....../.....2010, astfel cum a fost precizata prin adresa nr. ....../.....2010 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. aaa/zz.zz.2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. bbb/zz.zz.2010 si comunicata sub semnatura in data de .....2010.

SC L SRL contesta suma de **R lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC L SRL.

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

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC L SRL, pentru perioada 01.07.2008-30.06.2009, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. ....../.....2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. bbb/zz.zz.2010, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. aaa/zz.zz.2010, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de R lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de A lei.

**II.** Prin contestatia formulata, SC L SRL sustine ca nu este de acord cu respingerea TVA in suma de R lei si arata ca aceasta provine in urma fuziunii prin absorbtie a SC RS SRL si invoca prevederile art. 27<sup>1</sup> alin. 3, art. 128 alin. 7, art. 145 alin. 4, art. 147<sup>1</sup> alin. 3 si art. 149 alin. 4 din Codul fiscal si pct. 45 si 53 din Normele metodologice referitoare la definitia fuziunii, tratamentul transferurilor de active, exercitarea dreptului de deducere si ajustarea TVA pentru bunurile de capital.

Contestatoarea sustine ca societatea absorbita a depus in luna ianuarie 2006 declaratia de inregistrare fiscala/declaratia de mentiuni pentru persoane juridice sub nr. ....../31.01.2006 la Administratia Finantelor Publice sector t, prin care a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA si ca platitor de impozit pe profit. Existenta acestei declaratii este confirmata de corespondenta dintre cele doua administratii financiare, iar neinregistrarea SC RS SRL ca platitor de TVA nu poate fi sustinuta prin niciun document de respingere a cererii societatii. Mai mult, din adresele emise de Administratia Finantelor Publice sector x rezulta ca aceasta societate este identificata cu indicativul "RO", ceea ce implica recunoasterea calitatii de platitor de TVA a societatii.

**III.** Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatoarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC L SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../.....2006, detine codul unic de inregistrare ..... si este inregistrata in scopuri de TVA (platitoare de TVA) incepand cu data de .....07.2006.

Activitatea principala: dezvoltarea (promovare) imobiliara, cod CAEN 4110.

*Prin cauza supusa solutionarii organul de solutionare a contestatiilor este investit sa se pronunte daca o societate absorbanta poate prelua in propriul decont de TVA suma negativa a taxei aferente activitatii societatii absorbite, in conditiile in care aceasta nu a fost inregistrata ca platitor de TVA (inregistrata in scopuri de TVA) de la infiintare si pana la data absorbtiei.*

**In fapt,** SC L SRL a solicitat la rambursare TVA in quantum de S lei, diminuat in urma inspectiei fiscale partiale cu suma de R lei, rezultand TVA cu drept de rambursare in suma de A lei, aprobata prin decizia de impunere nr. aaa/zz.zz.2010.

Din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. bbb/zz.zz.2010 rezulta ca TVA respinsa la rambursare in suma de R lei provine din:

- R-1 lei TVA reprezentand soldul taxei de rambursat provenind de la societatea absorbita SC RS SRL, preluata in balanta lunii decembrie 2008 si in decontul propriu de TVA aferent trimestrului II 2009 la randul 25 "Regularizari taxa dedusa" si respinsa la rambursare intrucat societatea absorbita nu a fost inregistrata in scopuri de TVA;

- 1 leu TVA din rotunjiri.

Prin contestatia formulata SC L SRL sustine in esenta ca societatea absorbita a fost inregistrata in scopuri de TVA conform declaratiei de inregistrare fiscala/declaratiei de mentiuni, depusa la Administratia Finantelor Publice sector t sub nr. ....../31.01.2006.

**In drept,** potrivit art. 147<sup>1</sup>, art. 147<sup>3</sup> si art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 147<sup>1</sup> - (1) **Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.**

(2) In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza conditiile necesare aplicarii prevederilor alin. (2), pentru situatia in care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi dupa anul in care acest drept ia nastere".

"Art. 147<sup>3</sup> - (5) **Prin decontul de taxa** prevazut la art. 156<sup>2</sup>, **persoanele impozabile trebuie sa determine diferentele dintre sumele prevazute la alin. (2) si (3), care reprezinta regularizarile de taxa si stabilirea soldului taxei de plata sau a soldului sumei negative a taxei.** Daca taxa de plata cumulata este mai mare decat suma negativa a taxei cumulata, rezulta un sold de taxa de plata in perioada fiscala de raportare. Daca suma negativa a taxei cumulata este mai mare decat taxa de plata cumulata, rezulta un sold al sumei negative a taxei in perioada fiscala de raportare.

(6) **Persoanele impozabile, inregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscala de raportare,** prin bifarea casetei corespunzatoare din decontul de taxa din perioada fiscala de raportare, **decontul fiind si cerere de rambursare,** sau pot reporta soldul sumei negative in decontul perioadei fiscale urmatoare. Daca persoana impozabila solicita rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reporteaza in perioada fiscala urmatoare. Nu poate fi solicitata rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscala de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu in decontul perioadei fiscale urmatoare.

(7) **In cazul persoanelor impozabile care sunt absorbite de alta persoana impozabila, soldul sumei negative a taxei pe valoarea adaugata pentru care nu s-a solicitat rambursarea este preluat in decontul de taxa al persoanei care a preluat activitatea.**

(8) In situatia in care doua sau mai multe persoane impozabile fuzioneaza, persoana impozabila care preia activitatea celorlalte preia si soldul taxei de plata catre bugetul de stat, precum si soldul sumei negative a taxei, pentru care nu s-a solicitat rambursarea din deconturile persoanelor care s-au lichidat cu ocazia fuziunii".

"Art. 156<sup>2</sup>. - (1) **Persoanele inregistrate conform art. 153 trebuie sa depuna la organele fiscale competente, pentru fiecare perioada fiscala, un decont de taxa,** pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscala respectiva".

*Conform dispozitiilor legale sus-citate, numai persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA isi pot exercita dreptul de deducere prin scaderea din taxa colectata, determinarea diferentelor dintre cele doua sume si stabilirea soldului sumei de plata sau a sumei negative prin decontul de taxa, iar rambursarea propriu-zisa a soldului sumei negative se realizeaza prin bifarea casutei corespunzatoare din decontul de TVA, care reprezinta in acelasi timp si cerere de rambursare. Acelasi mecanism se aplica si in cazul persoanelor impozabile care sunt absorbite si care nu au solicitat ele insele rambursarea taxei prin deconturile de taxa depuse pana in momentul absorbtiei, astfel ca persoana impozabila absorbanta preia in decontul propriu si suma negativa din ultimul decont al persoanei absorbite.*

*Prin urmare, indiferent daca rambursarea taxei este solicitata de persoana absorbita prin decontul acesteia sau de persoana absorbanta prin preluarea taxei in decontul propriu, conditia esentiala este ca ambele persoane sa fie inregistrate in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal (inregistrare normala), sa-si exercite dreptul de deducere si sa efectueze celelalte operatiuni de regularizare prin decontul de taxa, obligatoriu de depus la organele fiscale competente.*

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC L SRL, persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, a preluat in balanta de verificare a lunii decembrie 2008 si in decontul propriu de taxa aferent trimestrului II 2009 suma de R lei reprezentand taxa existenta in evidentele contabile ale SC RS SRL, societate absorbita in urma fuziunii prin absorbtie, care si-a produs efectele incepand cu data de 01.12.2008.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea calitatii de persoana inregistrata in scopuri de TVA a societatii absorbite SC RS SRL, constatand urmatoarele:

- din adresa nr. ....../.....2009 a Serviciului registru contribuabili si declaratii persoane juridice din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x a rezultat ca SC RS SRL figureaza in "Registrul Contribuabili" cu sediul social in sectorul t din data de 17.10.2005, cu sediul social in sectorul v din data de 15.11.2006 si cu sediul social in sectorul x din data de 19.07.2007, iar din data de 01.12.2008 apare ca absorbita prin fuziune;

- din adresa nr. ....../.....2009 a Compartimentului Analiza de Risc din cadrul aceleiasi administratii a rezultat ca **SC RS SRL nu figureaza in vectorul fiscal ca fiind platitoare de taxa pe valoarea adaugata** (persoana inregistrata normal in scopuri de taxa) si nici nu a depus deconturi de TVA cu optiune de rambursare;

- din adresa Administratiei Finantelor Publice sector t nr. ....../.....2009 rezulta ca SC RS SRL **nu a fost inregistrata in scopuri de TVA de la infiintare si pana la data incetarii activitatii pe raza sectorului t;**

- din adresa Administratiei Finantelor Publice sector v nr. ....../.....2010 rezulta ca societatea nu a solicitat si nu a beneficiat de rambursarea TVA.

Deoarece SC RS SRL nu a fost inregistrata in scopuri de TVA (platitoare de TVA), aceasta nu putea beneficia de deducerea taxei si de rambursarea taxei, iar societatea absorbanta SC L SRL nu putea prelua in propriul decont taxa aferenta societatii absorbite si nici beneficia de rambursarea acesteia.

In sustinerea cauzei, contestatoarea SC L SRL invoca faptul ca prin declaratia de inregistrare fiscala/declaratia de mentiuni nr. ....../31.01.2006 SC RS SRL a solicitat inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, se retine ca potrivit art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006:

"Art. 153. - (1) Orice persoana impozabila trebuie sa declare inceperea, schimbarea si incetarea activitatii sale ca persoana impozabila. *Conditiiile in care persoanele impozabile se inregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata sunt prevazute de legislatia privind inregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe*".

In acest sens, art. 70 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare in anul 2006 prevede urmatoarele:

"(1) Orice persoana impozabila care realizeaza operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata la organul fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala in urmatoarele situatii:

[...]

d) *dupa infiintare*, daca cifra de afaceri realizata este sub plafonul de scutire prevazut de dispozitiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adaugata, *dar doreste sa opteze pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata*.

**(4) In cazul persoanelor inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, codul de identificare fiscala este precedat de litera <<R>>".**

Procedura de inregistrare a platitorilor de TVA a fost stabilita prin:

○ *Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:*

"69.1. Persoanele impozabile care devin platitoare de T.V.A. potrivit legii, la inregistrare sau ulterior înregistrării fiscale, vor completa si vor depune o declaratie de inregistrare fiscala sau, dupa caz, o declaratie de mentiuni la organul fiscal in a carui raza teritoriala isi au domiciliul fiscal, **cu exceptia comerciantilor care isi indeplinesc aceste obligatii conform dispozitiilor legale privind inregistrarea comerciantilor.**

69.2. **Pentru inregistrarea mentiunilor privind luarea in/scoaterea din evidenta ca platitor de T.V.A., comerciantii vor completa si vor depune cererea de preschimbare a**

**certificatului de inregistrare, potrivit dispozitiilor legale privind inregistrarea comerciantilor, insotita de avizul organelor fiscale competente".**

○ *Procedura de acordare a avizului pentru inregistrarea mentiunilor referitoare la luarea in/scoaterea din evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a comerciantilor, aprobata prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 545/2004:*

**"1. Pentru inregistrarea mentiunilor privind luarea in/scoaterea din evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, comerciantii completeaza si depun cererea de preschimbare a certificatului de inregistrare, potrivit dispozitiilor legale privind inregistrarea comerciantilor, insotita de avizul organelor fiscale competente.**

2. *Avizul se elibereaza, la cererea comerciantilor, de catre organul fiscal in a carui raza teritoriala acestia isi au domiciliul fiscal.*

3. *Solicitarea eliberarii avizului se face prin completarea si depunerea intr-un singur exemplar a "Cererii de eliberare a avizului pentru inregistrarea mentiunilor referitoare la luarea in/scoaterea din evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a comerciantilor".*

4. *In vederea eliberarii avizului, organul fiscal poate solicita comerciantului informatii suplimentare cu privire la situatia sa fiscala, din care sa rezulte indeplinirea conditiilor de luare in/scoatere din evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.*

5. *Cererea de eliberare a avizului pentru inregistrarea mentiunilor referitoare la luarea in/scoaterea din evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a comerciantilor se solutioneaza in termen de doua zile de la data inregistrarii acesteia la organul fiscal.*

6. *Avizul se intocmeste in doua exemplare. Originalul se va inmana comerciantului in baza cererii depuse la organul fiscal, iar copia se arhiveaza in dosarul fiscal al comerciantului.*

7. *Valabilitatea avizului este de 10 zile de la data eliberarii".*

○ *Ordinul ministrului justitiei nr. 3.118/C/2004 pentru aprobarea modelului cererii de inregistrare in registrul comertului si al declaratiilor pe propria raspundere privind autorizarea functionarii*

"Nota de subsol la Anexa nr. 1 la Anexa A

**\*) Datele referitoare la inregistrarea fiscala se completeaza la constituire. Mentiunile referitoare la modificarea acestor date, se declara la organul fiscal competent, cu exceptia datelor privind modificarea atributului de platitor/neplatitor de T.V.A. Inregistrarea si scoaterea din evidenta a platitorilor de taxa pe valoarea adaugata, ulterior infiintarii, se solicita la oficiul registrului comertului prin completarea Cererii de preschimbare a certificatului de inregistrare".**

*Astfel, conform prevederilor legale sus-citate, in anul 2006 inregistrarea platitorilor de taxa pe valoarea adaugata se efectua in conditiile prevazute pentru inregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe, ceea ce implica pentru comerciantii (societati comerciale) deja inregistrati si care doreau sa se inregistreze prin optiune, completarea si depunerea cererii de preschimbare a certificatului de inregistrare la oficiul registrului comertului de pe langa tribunal, in conformitate cu legislatia specifica in materie, insotita de avizul organului fiscal competent eliberat la solicitarea comerciantilor respectivi. Dovada inregistrarii ca platitor de TVA o reprezinta certificatul de inmatriculare preschimbat, care are inscris pe formular codul de identificare fiscala precedat de litera <<R>>.*

In speta, SC RS SRL a fost inregistrata la Oficiul Registrului Comertului Bucuresti sub nr. J40/...../2005 si a obtinut codul unic de inregistrare nr. ...., fara sa opteze pentru inregistrarea ca platitor de TVA inca din momentul infiintarii. In consecinta, pentru a se putea inregistra in evidenta fiscala ca platitor de TVA prin optiune, ulterior infiintarii, SC RS SRL era obligata sa respecte procedura specifica comerciantilor, respectiv:

- sa solicite si sa obtina avizul organelor fiscale privind indeplinirea conditiilor pentru luarea in evidenta ca platitor de TVA prin optiune;



- sa solicite Oficiului Registrului Comertului Bucuresti inregistrarea in evidenta platitorilor de TVA, pe baza unei cereri de preschimbare a certificatului de inregistrare, la care trebuia anexat avizul anterior obtinut.

Or, din documentatia existenta la dosarul cauzei si din sustinerile societatii contestatoare rezulta ca **SC RS SRL nu a solicitat si, in consecinta, nici nu a obtinut avizul organelor fiscale, nu a depus cererea de preschimbare a certificatului de inregistrare si, in consecinta, nici nu a obtinut certificatul de inmatriculare preschimbata, care sa aiba inregistrat pe formular codul de identificare fiscala precedat de litera <<R>>. Ca atare, societatea absorbita SC RS SRL nu a fost niciodata inregistrata ca platitor de TVA** (in scopuri de TVA, conform terminologiei dupa data aderarii), iar societatea absorbanta contestatoare SC L SRL nu putea prelua in propriul decont o suma pentru care societatea absorbita nici nu avea dreptul la deducere sau rambursare.

Faptul ca societatea absorbita nu a fost inregistrata ca platitor de TVA rezulta si din raspunsurile organelor fiscale de administrare, in a caror raza teritoriala si-a avut societatea sediul, precum si din copia dosarului fiscal al acesteia, transmisa cu adresa nr. ....../.....2010. Totodata, se retine ca prin declaratia de inregistrare fiscala/declaratia de mentiuni, depusa la Administratia Finantelor Publice sector t sub nr. ....../..... si invocata in sustinerea cauzei, societatea nu putea solicita decat inregistrarea mentiunilor referitoare la calitatea de platitor de impozit pe profit, nu si pentru cele referitoare la calitatea de platitor de TVA, pentru care trebuia parcursa o procedura specifica, dupa cum s-a aratat mai sus.

Adresele emise de organele de inspectie fiscala, unde este folosit indicativul "RO" nu implica recunoasterea calitatii de platitor de TVA, asa cum eronat sustine contestatoarea, intrucat, pe de o parte, calitatea de platitor de TVA se obtine prin inscrierea in evidentele oficiului registrului comertului, ca dovada obiectiva ce atesta aceasta calitate, iar pe de alta parte, prin respectivele adrese organele fiscale solicitau chiar clarificarea statutului de platitor sau neplatitor de taxa al societatii in cauza.

De asemenea, se retine ca prevederile art. 27<sup>1</sup> alin. 3, art. 128 alin. 7, art. 145 alin. 4, art. 147<sup>1</sup> alin. 3 si art. 149 alin. 4 din Codul fiscal si pct. 45 si 53 din Normele metodologice, invocate de societatea contestatoare nu au nicio legatura cu cauza supusa solutionarii, ele referindu-se la definitia fuziunii, tratamentul transferurilor de active, exercitarea dreptului de deducere si ajustarea TVA pentru bunurile de capital.

In consecinta, avand in vedere ca societatea absorbita nu a fost inregistrata ca platitoare de TVA, nici societatea absorbanta nu poate solicita deducerea si rambursarea taxei aferente achizitiilor realizate de aceasta, motiv pentru care contestatia este vadit neintemeiata si urmeaza a fi respinsa ca atare.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 147<sup>1</sup> alin. (1), art. 147<sup>3</sup> alin. (5) si alin. (7) si art. 156<sup>2</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu anul 2007, art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006, art. 70 alin. (1) lit. d) si alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare in anul 2006, pct. 69.1 si pct. 69.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004, Procedurii de acordare a avizului pentru inregistrarea mentiunilor referitoare la luarea in/scoaterea din evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a comerciantilor, aprobata prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 545/2004, Ordinului ministrului justitiei nr. 3.118/C/2004 pentru aprobarea modelului cererii de inregistrare in registrul comertului si al declaratiilor pe propria raspundere privind autorizarea functionarii si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu anul 2007

**DECIDE:**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC L SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. aaa/zz.zz.2010, emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x, pentru TVA respinsa la rambursare in suma de R lei.

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