



**MINISTERUL FINANTELOR**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel./ fax: 021.319.97.54  
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

**DECIZIA nr.000/2020**

privind soluționarea contestațiilor formulate de

**X,**

înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub **nr.000/2019, respectiv**

**sub nr.000/2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice prin adresele nr.**000/2019** și nr.**000/2019**, înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2019**, respectiv sub nr.**000/2019**, asupra contestațiilor formulate de **X**, cod de înregistrare fiscală **00000000** și înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului sub nr. **J00/000/2000**.

**X** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2019** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , prin care s-a stabilit în sarcina societății TVA în sumă de **000 lei**.

De asemenea, **X** contestă Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2019**, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , respectiv pentru accesoriile în sumă totală de **000 lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare în sumă de **000 lei**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data la care a fost comunicată Decizia de impunere nr.**000/2019**, respectiv la data de **00.00.2019**, potrivit semnăturii olografe aplicată pe adresa nr.**000/2019**, de înaintare a titlului de creanță mai sus menționat, aflată

În copie la dosarul cauzei și de data transmiterii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice , respectiv **00.00.2019**, așa cum reiese din ștampila Registraturii Generale a Administrației Județene a Finanțelor Publice , aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei, fiind înregistrată sub nr.**000**.

De asemenea, contestația formulată de **X** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2019** a fost comunicată societății în data de **00.00.2019**, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei, iar Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, a fost comunicată la data de **00.00.2019**, așa cum rezultă din mențiunea olografă înscrisă pe titlul de creanță, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **00.00.2019** astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registratură din cadrul Administrației Finanțelor Publice , aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Prin contestația formulată, societatea a solicitat în temeiul art.276 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, susținerea orală a contestației, aceasta fiind acordată în data de **00.00.2019**, conform procesului verbal încheiat în acest sens, anexat în copie la dosarul cauzei.

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2019**, **A** a formulat cerere de intervenție voluntară în soluționarea contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019**.

Prin adresa nr.**000/2019**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a comunicat societății **A**, faptul că cererea de intervenție voluntară a fost admisă de principiu.

*Având în vedere prevederile pct.9.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia "În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei", Agenția*

Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va proceda la conexasia contestațiilor formulate de **X**, astfel cum au fost prezentate mai sus.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **X**, anexată în original la dosarul cauzei.

**I. A.Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , X(denumită în continuare "X RO") susține următoarele:**

1. Societatea apreciază că decizia de impunere este neîntemeiată deoarece organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat în sarcina **X** obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de **000 lei**, reprezentând TVA, aferentă perioadei verificate, din următoarele considerente:

- **X RO** a transferat prin CTA către **A RO** o linie de afacere care reprezenta o structură ce derula activități economice în mod independent, iar elementele transferate erau suficiente pentru desfășurarea activității economice implicit a domeniului de activitate.
- În acest sens, au fost transferate integral resursele umane, urmate de active tangibile (mijloace fixe, obiecte de inventar) reprezentând echipamente IT, necesare pentru activitatea angajaților.
- Linia de afacere beneficiază de servicii de la furnizori (chirie, telefonie, utilități etc), dar **A Ro** a încheiat contracte distincte cu acești furnizori, iar pentru perioada de tranziție respectiv de semnare a noilor contracte de către **A Ro**, **X RO** a refacturat costurile cu furnizorii aferenți liniei de afacere și ulterior aceștia au fost partenerii comerciali ai **A Ro**.
- Linia de afacere avea un client propriu, în speță **B**, pentru care a prestat serviciile direct, fără intervenția **X US**, iar echipa **A** din Departamentul Solutions Auto Delivery a continuat să lucreze pentru **B** și după realizarea transferului în baza relației comerciale dintre **A Ro** și **B**.

- Societatea apreciază că **X RO**, chiar dacă nu a avut contract direct încheiat cu **B**, nu se poate concluziona că acesta nu era clientul **X RO**.
- Modalitatea de facturare aleasă prin intermediul contractului cu **X US** este de a dovedi obținerea de venituri de către **X RO** pentru serviciile prestate, nu denotă faptul că **X US** este singurul client al **X RO**, lucru infirmat și de reconcilierea facturilor pe lanțul **X RO-B**, cât și de documentele de proiect care atestă că echipa **A** din Departamentul Solutions Auto Delivery lucra direct pentru **B**.
- Pentru a-și desfășura activitățile, echipa **A** din Departamentul Solutions Auto Delivery a utilizat echipament IT, mobilier de birou, și alte bunuri mobile similare și obiecte de inventar, așa cum apar detaliate în Anexa 25. Toate aceste active tangibile au fost transferate către **A RO** ca parte a CTA.
- Activitățile echipei **A** din Departamentul Solutions Auto Delivery erau efectuate dintr-un spațiu de birouri închiriat, iar **X RO** avea încheiat contract de închiriere pentru spațiul respectiv, și conform CTA acesta trebuia transferat.
- Linia de afaceri **A-Solutions Auto Delivery** utiliza anumite servicii achiziționate de la diverși furnizori, și deși intenția **A RO** a fost să transfere aceste contracte ca parte a CTA, din rațiuni comerciale și de negociere, au fost încheiate contracte noi cu acești furnizori pentru locația unde își desfășoară activitatea linia de business transferată
- Totodată, toți salariații care lucrau pentru echipa **A** din Departamentul Solutions Auto Delivery au fost transferați către **A RO**, transfer realizat prin procedura de transfer automat în contextul unui transfer de întreprindere, în conformitate cu prevederile Codului muncii și ale Legii nr.67/2006.

De asemenea, în raport cu susținerile echipei de inspecție fiscală, societatea invocă următoarele argumente contractuale și legale:

- Din perspectiva TVA, societatea consideră că transferul de afacere nu a fost considerat drept o livrare de bunuri sau prestare de servicii fiind aplicabile prevederile art.270 alin.(7) și art.271 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile legale ale punctului 7 alin.(8) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal
- Societatea nu a emis o factură fiscală la data efectivă a transferului, ci un document de transfer, deoarece nu sunt aplicabile prevederile art.319 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, referitoare la situațiile pentru care trebuie emisă o factură, document atașat la dosarul cauzei.

➤ Mai mult, în determinarea tratamentului fiscal aplicat, **X** a avut în vedere deciziile CJUE, mai exact Cauza C-497/01 Zita Modes SARL și cauza C-444/10 Christel Schriever. De asemenea, societatea susține că aplicarea dispozițiilor ce reies din hotărârile CJUE sunt prioritar obligatorii pentru statele membre, așa după cum rezultă din cuprinsul punctelor 45-47 din Decizia C-617/10 – Hans Akerberg Fransson.

2. Societatea apreciază că sunt îndeplinite toate condițiile impuse de legislația română privind TVA pentru un transfer de afacere, respectiv:

a) Beneficiarul transferului este o persoană impozabilă:

Societatea menționează că **A** RO este înregistrată în scopuri de TVA fiind o persoană impozabilă din perspectiva TVA.

b) Beneficiarul transferului trebuie să aibă intenția să continue activitatea transferată sau o parte a acesteia și nu să lichideze imediat respectiva activitate, iar **A** RO a continuat să opereze afacerea și nu a intenționat să o lichideze după Transferul de Activitate, întocmind în acest sens, la data finalizării transferului o Declarație pe propria răspundere.

c) Activele transferate erau investite într-o anumită linie de afacere

**X** menționează că la data finalizării transferului, toate elementele transferate conform CTA, mai exact mijloacele fixe/obiecte de inventar/angajații/contracte, erau operate în scopul obținerii de venituri de către **X** RO.

d) Activitatea transferată trebuia să constituie o structură independentă, capabilă să deruleze activități economice în mod independent

Societatea apreciază că, potrivit Codului fiscal, o condiție esențială pentru ca o operațiune să se califice drept transfer de active, este ca cedentul să desfășoare activitatea economică sau partea activității economice care este transferată.

Așadar, în cazul Transferului de Afacere, **X** consideră că această condiție a fost îndeplinită, deoarece **X** RO desfășura activitatea de inginerie și suport pentru proiectele automotiv TSD și ASD ale **B** prin intermediul echipei/departamentului dedicat care lucra pe aceste proiecte, iar ulterior transferului, **A** RO a prestat aceleași tipuri de servicii, cu personalul departamentului transferat, către același client.

Mai mult, societatea susține cu privire la Transferul de Afacere, atâta timp cât Cumpărătorul prestează aceleași servicii către clientul **B** cu același personal și a încheiat un contract distinct cu **B**, nu trebuie să afecteze tratamentul din perspectiva TVA faptul că **X** RO nu a transferat contracte de clienți.

Totodată, consideră că atât lipsa transferului unui contract direct cu clientul **B**, cât și faptul că **X RO** nu avea un contract direct cu acesta (contractul fiind încheiat de **X US**), dar în fapt serviciile erau prestate direct de către echipa **X RO** către **B** nu modifică încadrarea tranzacției ca fiind un transfer de afacere în afara sferei TVA.

De asemenea, societatea menționează că o abordare similară, în sensul că nu toate elementele trebuie transferate prin transferul de afacere, atât timp cât cumpărătorul le are sau le obține în alt mod (închiriere) nu afectează calificarea transferului de afacere din perspectiva TVA, invocând Decizia CJUE nr.C-444/10 Schriever.

Totodată, societatea apreciază că principiul statutului de CJUE se poate aplica și în situația de față când cumpărătorul a încheiat un contract distinct cu acesta, prin care echipa transferată și-a desfășurat activitatea în continuare.

Așadar, în cazul tranzacției prezentate în CTA, activele transferate sunt suficiente pentru a derula în mod independent activitatea economică, iar elementele precum angajații, mijloacele fixe, obiecte de inventar, au fost transferate beneficiarului prin CTA. Mai mult, cumpărătorul a preluat indirect furnizorii încheind contracte distincte cu ei.

În concluzie, societatea consideră că activitatea transferată constituie o structură independentă, capabilă să deruleze activități economice în mod independent, și sunt îndeplinite condițiile prevăzute de legislația din România privind TVA în ceea ce privește Transferul de Afacere, operațiune în afara sferei de TVA.

### 3. Combaterea punctuală a susținerilor echipei de inspecție fiscală

a) Cu privire la susținerea conform căreia *”societatea nu a emis o factură fiscală la data efectivă a transferului, ci un document de transfer, nu confirmă faptul că operațiunea desfășurată între cei doi parteneri reprezintă un transfer de afacere”*

**X** susține că nu sunt aplicabile prevederile art.319 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, referitoare la situațiile pentru care trebuie emisă o factură și în consecință, nu a considerat că întocmirea documentului de transfer este un argument în favoarea încadrării operațiunii drept transfer de afacere, ci rezultatul aplicării prevederilor legale în vigoare.

b) Cu privire la susținerea conform căreia *”societatea susține că activitatea transferată este de dezvoltare și integrare software în care angajații sunt elementul principal în desfășurarea operațiunilor și astfel, în obținerea de venituri, considerand că transferul elementelor menționate în CTA reprezintă combinația suficientă și esențială de*

*active pentru desfășurarea activității de inginerie și operațiuni suport pentru diviziile TSD și ASD ale A. În acest sens, facem precizarea că transferul angajaților nu poate reprezenta "combinația suficientă" în cadrul unul transfer de active (...) și nicidecum faptul că aceștia reprezintă un "activ":*

Societatea consideră concluzia echipei de inspecție fiscală ca fiind eronată întrucât prin Nota explicativă, **X** a prezentat două aspecte complet diferite, respectiv:

- în activitatea de dezvoltare și integrare software, angajații constituie cel mai important element, iar know-how-ul acumulat la nivelul angajaților precum abilitățile și metodele operative ale acestora constituie un element esențial;
- prin CTA au fost transferate mai multe elemente, printre care și angajații, elemente ce reprezintă o combinație suficientă și esențială necesară pentru desfășurarea activității de inginerie și operațiuni pentru diviziile TSD și ASD ale **B**.

Mai mult, din analiza prevederilor CTA, societatea a transferat către **B** toate elementele afacerii desfășurate respectiv active tangibile, intangibile, orice alte active deținute, angajații, iar faptul că beneficiarul a încheiat ulterior contracte separate cu furnizorii, nu este de natură să afecteze calificarea din perspectiva TVA a acestui transfer.

De asemenea, **X** a prezentat în susținerea tratamentului ales și referințe din jurisprudența CJUE cu privire la tratamentul TVA și aplicarea conceptului de "transfer de active", prevederi pe care echipa de inspecție fiscală nu le-a analizat având în vedere că nu a făcut nicio mențiune cu privire la acestea.

c) Cu privire la afirmația conform căreia *"X Romania precizează faptul că serviciile oferite de X(US) sunt prestate de mai multe departamente/echipe. În acest sens, a anexat la nota explicativă organigrama societății, precum și lista personalului și alocările de echipă, atât cele din iunie 2017 (înainte de transfer), cât și cele de după tranzacție. În urma verificării acestor documente echipa de inspecție fiscală constată că societatea nu a anexat și organigrama după data tranzacției din care să rezulte clar că o ramură de activitate ("departamentul A") a fost transferată. Mai mult, din organigrama anexată rezultă că societatea derulează în continuare proiecte "Auto A":*

**X** susține că afirmația echipei de inspecție fiscală este eronată, deoarece din organigrama prezentată se observă că "departamentul **A**" există în cadrul societății la data de **00.00.2017** și chiar în lipsa unei organigrame, care a fost ulterior prezentată prin Punctul de vedere, se putea observa că "departamentul **A**" nu mai exista în cadrul societății

(lista de personal avea o rubrică distinctă cu alocarea pe departament/ echipă) la **00.00.2017**.

d) Cu privire la afirmația conform căreia *”Contribuabilul precizează: ”liniile de afaceri ale societății se diferențiază prin activitățile desfășurate, profilul angajaților, produsele de dezvoltare și clienți pe care îi servesc.” Din documentele prezentate rezultă că societatea desfășoară activitatea de dezvoltare și integrare software, profilul angajaților este specific acestei activități iar singurul client pe care-l deservesc este X(US) cu care are încheiat un contract de prestări servicii conform căruia X prestează următoarele servicii de asistență:(...)”*:

Societatea apreciază concluzia echipei de inspecție fiscală ca fiind eronată deoarece activitatea de dezvoltare și integrare software(afărentă nu numai departamentului Solutions Auto Delivery) era desfășurată către diverși clienți(beneficiari direcți, cum este și cazul **B**), **X US** era partenerul care intermedia partea de facturare.

Mai mult, **X RO** nu deservea pe **X US**, ci direct clientul **B**, lucru dovedit de documentația prezentată aferentă proiectelor, iar munca efectuată de personalul **X RO** nu era încorporată de **X US** într-un produs care era ulterior livrat clienților finali, ci era prestată în beneficiul acestora fără intervenția **X US**.

Totodată, societatea a prezentat în susținerea acestor afirmații, atât documente cât și descrieri ale operațiunilor sale.

e) Cu privire la afirmația conform căreia *”din analiza facturilor și anexelor prezentate echipa de inspecție a constatat că:*

- **X RO** emite o singură factură fiscală lunar pentru toate serviciile prestate către **X(US)**

- în descrierea și suma aferentă activității pentru perioada respectivă la *”poziția distinctă costul salarial”* sunt menționate cheltuielile totale cu salariile și nicidecum, costul salarial care este doar echivalentul timpului petrecut lunar de membrii echipei locale de proiectare al **A**”

Societatea precizează că **X RO** nu a prestat servicii către **X US** ci direct către și în beneficiul **B**, serviciile efectuate de echipa **X RO** nu erau intermediare sau încorporate de **X US**, ci erau prestate direct în beneficiul acestora, așadar pe cale de consecință afirmația echipei de inspecție fiscală este eronată.

În ceea ce privește referința din facturi(cost salarial vs. cheltuieli totale cu salariile), societatea reiterează că modul de facturare ales nu este relevant din perspectiva încadrării operațiunii drept transfer de afaceri, concluzie ce reiese și din jurisprudența CJUE.

f) Cu privire la afirmația conform căreia *”societatea nu a prezentat echipei de inspecție fiscală documente din care să rezulte achiziții de bunuri și servicii distincte pentru desfășurarea activității*



*liniei de activitate A-Solutions Auto Delivery și nici facturi emise către clienții acestei linii de activitate”:*

**X** apreciază că afirmația echipei de inspecție fiscală este eronată și lipsită de temei deoarece prin CTA s-au transferat mijloacele fixe și obiecte de inventar folosite de echipa **A**, ce erau proprietatea **X RO**, iar pe perioada de tranziție parte din costuri au fost refacturate de **X RO** către **A RO**.

Mai mult, societatea a prezentat facturi emise către clienți, respectiv **X RO** emitea facturi lunare către **X US**, iar **X Germania** (în numele și pe seama **X US**) emitea facturi către **B**.

g) Cu privire la legislația aplicabilă prezentată în Raportul de Inspecție și Decizia de Impunere, precum și cu privire la afirmația *”Astfel, distincția esențială existentă între un transfer obișnuit și un transfer de active/afacere este dată de obiectul acestora, obiectul transferului de active fiind ramura de activitate, respectiv totalitatea activelor și pasivelor unei diviziuni dintr-o societate care, din punct de vedere organizatoric, constituie o activitate independentă, adică o entitate capabilă să funcționeze prin propriile mijloace”:*

În accepțiunea societății, transferul unei ramuri de activitate este o operațiune de restructurare societară constând în desprinderea unei părți a activității unei societăți și transferul către altă societate.

De asemenea, **X** menționează că în materie de TVA, legislația din România a transpus prevederile relevante din Directiva de TVA, Directiva 2006/112/CE, și invocă în acest sens și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv Decizia C-497/01 Zita Modes și Decizia C-444/10 Schriever.

Așadar, societatea consideră că semnificația dată de echipa de inspecție fiscală pentru un transfer de active/afacere, nu denotă decât nelegalitatea și netemeinicia constatărilor actelor administrative contestate.

h) Cu privire la afirmația *” așa cum este precizat și în CTA la art.4.5 care stipulează ”dacă Autoritatea fiscală din România susține că tranzacția nu îndeplinește cerințele unui transfer de afacere în scopuri de TVA în România, și trebuie plătită TVA, vânzătorul are posibilitatea de a emite o factură de corecție care să includă TVA aferentă. Pe baza acestei noi facturi cumpărătorul va plăti TVA”:*

**X** susține că scopul art.4.5 din CTA era de a prezenta înțelegerea comercială a părților contractante cu privire la tranzacție, în situația în care nu ar fi fost considerată transfer de afacere, dar această prevedere comercială nu poate constitui parte din argumentele echipei de inspecție fiscală privind reconsiderarea tranzacției din perspectiva TVA.

Așadar, societatea consideră că organul de inspecție fiscală a arătat generic, în cadrul Raportului de inspecție fiscală, care sunt textele de lege care au incidența în cazul unui transfer de active/afacere fără a preciza un text legal concludent pe care și-a întemeiat emiterea Deciziei de impunere, invocand în acest sens art.73 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

Totodată, **X** consideră că sancțiunea nemotivării actului administrativ fiscal trebuie să fie nulitatea acestuia, deoarece prin faptele sale organul fiscal a încălcat drepturile societății.

Mai mult, motivarea în fapt trebuie să aibă coerență cu temeiurile de drept indicate pentru stabilirea obligațiilor suplimentare în sarcina societății, or în cazul de față baza legală ce ar fi trebuit invocată este cea pe care **X** a avut-o în vedere la momentul derulării tranzacției. Așadar, societatea invederează că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să țină cont atât de prevederile legale ce privesc TVA, cât și de jurisprundența CJUE care aduce clarificări cu privire la interpretarea acestor prevederi.

În concluzie, **X** solicită anularea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală, precum și anularea oricăror obligații fiscale principale și accesorii aferente TVA stabilite suplimentar în sarcina societății.

**B) Prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019** emisă de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , **X** susține și solicită, în temeiul principiului *accessorium sequitur principale*, anularea parțială a deciziei contestate și exonerarea de la plata accesoriilor, pentru următoarele motive:

Societatea reiterează și consideră că Decizia de impunere este neîntemeiată, iar obligațiile fiscale suplimentale de plată reprezentând TVA au fost stabilite eronat de către organul de inspecție fiscală.

Așadar, **X** apreciază că trebuie luat în considerare în egală măsură și caracterul accesoriu al dobanzilor și penalităților aferente acestor obligații suplimentare, acestea urmând tratamentul aplicat obligațiilor principale de plată.

Pe cale de consecință, societatea solicită anularea Deciziei de accesorii precum și exonerarea de la plată a acestora în sumă totală de **000 lei**.

De asemenea, având în vedere că pentru contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019**, contestată, societatea solicită anularea oricăror obligații fiscale accesorii aferente Taxei pe valoare adăugată stabilite suplimentar, organul de soluționare a

contestației reține că aceasta, în baza principiului *accessorium sequitur principale*, contestă și Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în sumă de **000 lei**.

**C)** Prin cererea de intervenție voluntară în soluționarea contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, **A** precizează următoarele:

**A** menționează că a încheiat cu societatea **X** un contract de transfer de afacere în data de **00.00.2017**, prin care ambele părți au considerat că tranzacția reprezintă un transfer de afacere care este în afara sferei TVA.

De asemenea, societatea a transferat de la **X** RO o linie de afacere care derula activități economice în mod independent, iar departamentul transferat era implicat în diverse proiecte cu **B** (US) aferente diviziilor ASD și TSD ale acestuia, proiecte care au continuat după transfer sau noii angajați (cei transferați de la **X** RO) au fost implicați pe proiecte noi, similare.

Mai mult, elementele transferate au fost suficiente pentru a desfășura activitate economică, deoarece imediat după transfer **A** RO a prestat servicii către **B** (US) folosind resursele achiziționate respectiv angajații cât și activele tangibile, nefind necesar achiziționarea altor resurse în acest sens.

**A** precizează următoarele:

- În baza contractului de transfer de afacere **A** Ro a transferat toți angajații **X** RO care lucrau în echipa de proiect **A** aferentă diviziei ASD și TSD, fiind încadrați în același departament în cadrul **X** RO;
- După transfer activitatea echipei **X** RO transferate s-a desfășurat în aceeași locație ca și înainte de transfer, în baza contractului de servicii de tranziție încheiat cu **X** RO;
- După momentul transferului, societatea a primit facturi de la **X** RO cuprinzând refacturările efectuate de către aceasta în baza contractului de tranziție;
- **A** RO avea încheiat un contract cadru cu **B**(US) acoperind servicii de cercetare și dezvoltare IT, costurile aferente activității pe proiectele ASD și TSD ale **B** (US) de către departamentul ASD și TSD transferat de la **X** RO a fost facturat de **A** RO în baza acestuia și nu a fost necesară încheierea unui contract nou pentru departamentul transferat, atașand în acest sens Contractul de Cercetare și Dezvoltare Reformulat și Modificat;

➤ În anexa 8 **A** a prezentat un timesheet al angajaților **A** RO (cei transferați de la **X** RO) care lucrează pentru proiectele diviziei ASD, fiind inclusă și o echipă de suport care oferă asistență post-livrare pentru proiectele livrate de divizia TSD.

➤ În concluzie, **A** solicită luarea în considerare a probelor suplimentare în soluționarea favorabilă a contestației formulată de **X**.

Pe cale de consecință, **X** solicită anularea actelor administrativ contestate, precum și anularea oricăror obligații fiscale principale și accesorii aferente Taxei pe valoare adăugată stabilite societății.

**II. A) Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2019, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , au constatat următoarele:**

Conform contractului fără număr din data de **00.00.2017**, **X**, în calitate de vânzător, a vandut către **A** Timișoara, în calitate de cumpărător, următoarele:

- Activele (îmbunătățiri ale spațiului închiriat, echipament tehnic, echipamente IT, mobilier și amenajări, mici obiecte de inventar);
- Know-how-ul, numărul de angajați transferați și abilitățile și metodele de operare ale acestora, cu excepția oricărei proprietăți intelectuale deținute de **X**;
- informații de afaceri, documentele companiei și orice alte active ale vânzătorului care se referă, total sau parțial, la afaceri la data finalizării, cu excepția cazului în care se prevede contrariul în contract.

În ceea ce privește decontarea prețului tranzacției, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a întocmit un Memorandum de înțelegere prin care în locul plății agreeate prin transfer bancar de la cumpărătorul **A** Timișoara la vânzătorul **X** România și apoi acordarea de către **X** România a aceleiași sume către **A** BV sub formă de împrumut, s-a convenit de către cele trei părți ca **A** Timișoara să plătească direct întreaga sumă de **000 lei** către **A** BV.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **X** a transferat către **A** Timișoara “o structură” ce și-a desfășurat activitatea în clădirea sa de birouri, și a considerat că această tranzacție, denumită “transfer de afacere” nu reprezintă o livrare de bunuri sau prestare de servicii fiind aplicabile prevederile art.270, alin. (7) și art. 271, alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Prin Nota explicativă formulată drept răspuns la Adresa nr. **000/2019**, societatea susține că a îndeplinit toate condițiile impuse de legislația română privind TVA pentru un Transfer de Afacere, respectiv că Beneficiarul transferului este o persoană impozabilă, care are intenția să continue activitatea transferată sau o parte a acesteia și să

nu lichideze imediat respectiva activitate, că activele transferate erau investite într-o anumită linie de afacere, activitate în care angajații sunt elementul principal în desfășurarea operațiunilor și, astfel, în obținerea de venituri transferul elementelor menționate în CTA reprezintă combinația suficientă și esențială de active pentru desfășurarea activității de inginerie și operațiuni suport pentru diviziile TSD și ASD ale **A**.

În urma verificării documentelor prezentate de societate și a Notei explicative nr.**000/2019** dată de aceasta, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

➤ Societatea nu a demonstrat faptul că activul transferat către **A** Timișoara nu constituie o livrare de bunuri, având în vedere faptul că societatea nu a emis o factură fiscală la data efectivă a transferului, ci un document de transfer, ceea ce nu confirmă faptul că operațiunea desfășurată între cei doi parteneri reprezintă un transfer de afacere;

➤ Societatea susținea că „activitatea transferată este de dezvoltare și integritate software în care angajații sunt elementul principal în desfășurarea operațiunilor și, astfel, în obținerea de venituri, și considera că transferul elementelor menționate în CTA reprezintă combinația suficientă și esențială de active pentru desfășurarea activității de inginerie și operațiuni suport pentru diviziile TSD și ASD ale **A**”, iar în accepțiunea organelor de inspecție fiscală transferul angajaților nu poate reprezenta “combinația suficientă” în cadrul unui transfer de active întrucât transferul angajaților se face în baza prevederilor Codului Muncii și a Legii nr. 67/2006 privind protecția drepturilor salariaților în cazul transferului întreprinderii, al unității sau al unor părți ale acestora, și nicidecum faptul ca aceștia reprezintă un „activ”;

➤ Societatea precizează că serviciile oferite către **X** US sunt prestate de mai multe departamente/echipe și a anexat, în acest sens, organigrama societății precum și lista personalului și alocările de echipă, atât cele din iunie 2017 (înainte de transfer), cât și cele de după tranzacție. În urma verificării acestor documente, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a anexat și organigrama după data tranzacției din care să rezulte clar că o ramură de activitate (“departamentul **A**”) a fost transferată. Mai mult, din organigrama anexată rezultă că societatea derulează în continuare proiecte “Auto **A**”;

➤ Societatea precizează că: “liniile de afaceri ale societății se diferențiază prin activitățile desfășurate, profilul angajaților, produsele dezvoltate și clienții pe care îi servesc”, dar din documentele prezentate a rezultat faptul că societatea desfășura activitatea de dezvoltare și integritate software, profilul angajaților este specific

acestei activități, iar singurul client pe care-l servesc este **X US** cu care are încheiat un contract de prestări servicii conform căruia **X** presta servicii de asistență respectiv:

- servicii de cercetare dezvoltare – furnizarea serviciilor tehnice de dezvoltare, care sunt solicitate de **X** cu privire la produsele **X**, inclusiv servicii tehnice de inginerie și design, servicii de producție design și orice alte servicii agreate
- servicii profesionale – furnizarea serviciilor tehnice personalizate de dezvoltare, care pot fi solicitate de **X** pentru a oferi asistență la solicitările clienților;
- alte servicii de asistență – furnizarea altor servicii de asistență administrativă, financiară și de altă natură pentru **X**, care pot fi solicitate în mod rezonabil de **X**.

Mai mult, societatea a anexat organigrama **X** România precum și lista personalului și alocările de echipă, atât pentru luna iunie 2017 cât și cele după tranzacție.

➤ În ceea ce privește facturarea serviciilor către unicul client, **X US**, societatea precizează că facturile emise către acest partener sunt însoțite de o anexă în care este detaliată baza de cost în care apare drept poziție distinctă costul salarial, care este echivalentul timpului petrecut lunar de membrii echipei locale de proiectare al **A**, iar din analiza facturilor și anexelor prezentate, echipa de inspecție constată că **X** emite o singură factură fiscală lunar pentru toate serviciile prestate către **X US**, iar în descrierea și suma aferentă activității pentru perioada respectivă la “poziție distinctă costul salarial” sunt menționate cheltuielile totale cu salariile și nicidecum, costul salarial care este doar echivalentul timpului petrecut lunar de membrii echipei locale de proiectare al **A**;

➤ Societatea nu a prezentat echipei de inspecție fiscală documente din care să rezulte achiziții de bunuri și servicii distincte pentru desfășurarea activității a liniei de activitate **A-Solutions Auto Delivery** și nici facturi emise către clienții acestei linii de activitate.

Așadar, organele de inspecție fiscală constată că în baza celor prezentate precum și a prevederile legale invocate, faptul că bunurile transferate de **X** în calitate de vânzător către **A** Timișoara în calitate de cumpărător, nu reprezintă un transfer de active.

Mai mult, așa cum este precizat și în Contractul de transfer de afacere la art. 4.5 care stipulează: “dacă Autoritatea fiscală din România susține că tranzacția nu îndeplinește cerințele unui transfer de afacere în scopuri de TVA în România, și trebuie plătită TVA, vânzătorul are posibilitatea de a emite o factură de corecție care să includă TVA Aferentă”, pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au colectat, la **00.00.2017**, taxă pe valoarea adăugată

suplimentară în cuantum de **000 lei (000%)** aferentă vânzării afacerii pentru care societatea nu a demonstrat faptul că aceasta reprezintă transfer de active.

**B) Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice au fost calculate în sarcina contestatarii dobanzi și penalități de întârziere aferente Taxei pe valoare adăugată în sumă de 000 lei.**

Accesoriile au fost calculate în temeiul art.98 lit.c) și ale art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Documentul prin care s-a individualizat baza impozabilă îl reprezintă Decizia de impunere nr.**000/2019**, menționată în anexa la decizia contestată.

**C) Prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2019**, organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , în temeiul art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilirea de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.**000/2019**, respectiv pentru Taxa pe valoare adăugată, au calculat penalități de nedeclare în cuantum de **000 lei** .

Documentul prin care s-a individualizat baza impozabilă îl reprezintă Decizia de impunere nr.**000/2019**, menționată în anexa la decizia contestată.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

**A. În ceea ce privește Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. 000/2019**

**Referitor la TVA în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată aferentă**

operațiunilor efectuate în baza "Contractului de Transfer de afacere a Companiei" încheiat între X, în calitate de vânzător și A, în calitate de cumpărător, în condițiile în care din constatările echipei de inspecție fiscală nu rezultă care au fost considerentele pentru care aceasta a stabilit că operațiunea reprezintă livrare de bunuri pentru care societatea era obligată la colectarea taxei pe valoare adăugată și nu transfer de active.

**În fapt**, în urma verificărilor, organul de inspecție fiscală a dispus în sarcina societății colectarea TVA aferentă operațiunii rezultată din Contractul de Transfer de afacere încheiat între X, în calitate de vânzător, și A, în calitate de cumpărător, pe motiv că societatea contestatară nu a demonstrat faptul că această operațiune reprezintă transfer de active.

Totodată, organul de inspecție fiscală a precizat că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte achiziții de bunuri și servicii distincte pentru desfășurarea activității a liniei de activitate A-Solutions Auto Delivery și nici facturi emise către clienții acestei linii de activitate.

Față de constatările echipei de inspecție fiscală, X precizează că operațiunea rezultată din Contractul de Transfer de afacere încheiat cu A îndeplinește toate condițiile impuse de legislația română privind TVA pentru că operațiunea să fie calificată transfer de afacere, respectiv:

- a) Beneficiarul transferului este o persoană impozabilă;
- b) Beneficiarul transferului trebuie să aibă intenția să continue activitatea transferată sau o parte a acesteia și nu să lichideze imediat respectiva activitate;
- c) Activele transferate erau investite într-o anumită linie de afacere;
- d) Activitatea transferată trebuia să constituie o structură independentă, capabilă să deruleze activități economice în mod independent.

Pe cale de consecință, X consideră că actele administrative contestate sunt neîntemeiate.

**În drept**, art.270 alin.(7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*"(7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul [art. 266](#) alin. (2), în condițiile*



*stabilite prin normele metodologice. Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul [art. 266](#) alin. (2). Atât în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, cât și în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, nu constituie livrare de bunuri în înțelesul taxei pe valoarea adăugată, dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă, indiferent dacă acest transfer este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea, ori ca aport în natură la capitalul unei societăți.

De asemenea, la pct.7 alin.8 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*(8) Transferul de active prevăzut la art. 270 alin. (7) din Codul fiscal este un transfer universal de bunuri și/sau servicii, acestea nemaifiind tratate individual, ci ca un tot unitar la persoana impozabilă cedentă, indiferent dacă este un transfer total sau parțial de active. Se consideră transfer parțial de active, în sensul art. 270 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 structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate. De asemenea, se consideră că transferul parțial are loc și în cazul în care bunurile imobile în care sunt situate activele transferate de cedent nu sunt înstrăinate, ci realocate altor ramuri ale activității aflate în uzul cedentului. Simplul transfer al unor active nu garantează posibilitatea continuării unei activități economice în orice situație. Pentru ca o operațiune să poată fi considerată transfer de active, în sensul art. 270 alin. (7) din Codul fiscal, primitorul activelor trebuie să facă dovada intenției de a desfășura activitatea economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată, și nu să lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să vândă eventualele stocuri. Primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o*

declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții. Pentru calificarea unei activități ca transfer de active nu este relevant dacă primitorul activelor este autorizat pentru desfășurarea activității care i-a fost transferată sau dacă are în obiectul de activitate respectiva activitate. În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cazul C-497/01 - Zita Modes. Cerințele prevăzute de prezentul alineat nu se aplică în cazul divizării și fuziunii, care sunt în orice situație considerate transfer de active conform art. 270 alin. (7) din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că pentru ca o operațiune să poată fi considerată transfer de active, primitorul activelor trebuie să facă dovada intenției de a desfășura activitatea economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată și să nu lichideze imediat activitatea respectivă și să vândă eventualele stocuri.

Totodata, potrivit pct.7 alin.9 din actul normativ mai sus invocat, *”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. 270 alin. (4) din Codul fiscal, ajustările deducerii prevăzute la art. 304 și 305 din Codul fiscal. Dacă beneficiarul transferului este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 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. 270 alin. (4), art. 304, 305, 306 sau 332 din Codul fiscal, după caz, și să depună în acest sens declarația prevăzută la art. 324 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. 305 sau 332 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 implică anularea 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”.*

Potrivit celor de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că reglementarea referitoare la transferul de active constituie o excepție de la regula generală potrivit căreia livrările de bunuri

efectuate cu plată reprezintă operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA, și, prin urmare, prevederea trebuie interpretată restrictiv, prin respectarea strictă a tuturor condițiilor stabilite de prevederile legale.

Pentru calificarea unei operațiuni ca transfer neimpozabil de active în sensul art.270 alin.7 din Codul fiscal, trebuie îndeplinite cumulativ toate condițiile prevăzute în Codul fiscal și la pct.7 din normele metodologice.

Astfel, pentru ca o tranzacție să se califice drept transfer de active în sensul art.270 alin.7 din Codul fiscal, pentru care nu se aplică TVA, este necesar, în esență, că activele transferate să reprezinte active investite într-o ramură de activitate și, de asemenea, respectivele active să constituie o structură independentă capabilă să funcționeze de sine stătător. Totodată, este necesar că activitatea transferată să fie continuată de către primitorul activelor.

În sensul celor de mai sus, organul de soluționare a contestației reține și poziția constantă a direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale, exprimată în spețe similare, prin care exemplificăm adresele nr.715247/2017 și nr.750756/2019.

Mai mult, din analiza jurisprudenței Curții Europene de Justiție (respectiv Dosarul C-497/01 Zita Modes Sarl v.Administration de l'enregistrement et des domaines, 27 noiembrie 2003) reiese faptul 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 de productie ce au relevanta in afacere in raport de natura activitatii 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 tranzactie drept transfer de active neimpozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, atât persoanele impozabile implicate, vanzatorul si cumparatorul, cat si organele fiscale trebuie sa aiba in vedere ansamblul elementelor tranzactionate si modalitatea concreta in care se realizeaza operatiunea, 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.

O asemenea interpretare asigura aplicarea corecta a prevederilor art. 270 alin. (7) din Codul fiscal, in baza principiului de drept *actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat*, astfel ca simpla vanzare a unui mijloc de transport sau a unui calculator catre o persoana impozabila cumparatoare, chiar daca aceasta persoana ar fi capabila sa utilizeze in mod independent bunul achizitionat, nu poate fi tratata ca un transfer de active neimpozabil, cata vreme vanzatorul nu-i transfera cumparatorului afacerea sa sau cel putin o parte functionala din ea.

De asemenea, organul de soluționare a contestației consideră relevantă hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în cauza C-444/10 Finanzamt Ludenscheid împotriva Christel Schriever. Astfel, potrivit Curții *"reprezintă un transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, transferul proprietății (...) cu condiția ca activele transferate să fie suficiente pentru ca cesionarul să poată continua pe termen lung o activitatea economică autonomă."*

De altfel, într-un caz ulterior, respectiv în Cauza C-651/11 Staatssecretaris van Financiëre împotriva XBV, la punctele 34 și 36, Curtea de Justiție a Uniunii Europene reiterează faptul că ansamblul elementelor transferate trebuie să fie suficient pentru continuarea activității economice, respectiv să se realizeze exploatarea unor bunuri în scopul obținerii unor venituri cu caracter de continuitate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că la data de **00.00.2017**, **X**, în calitate de vânzător, a încheiat cu **A**, în calitate de cumpărător, un „Contract de Transfer de afacere a companiei”, în care se stipulează următoarele:

(...)

”Având în vedere că:

(A) *Vanzătorul deține afacerea (așa cum este definită mai jos);*

(B) *Vanzătorul dorește să vândă și cumpărătorul dorește să cumpere compania cu intenția de a continua activitatea în conformitate cu termenii și condițiile stabilite în prezentul Contract de Transfer de afacere a Companiei.*

(...)

2. *Vanzarea și cumpărarea afacerii*

2.1 *Sub rezerva termenilor prezentului Contract, prin prezenta Vanzătorul vinde și Cumpărătorul cumpără și preia, cu efect de la data finalizării, afacerea – cu intenția de a continua- cuprinzand următoarele, cu toate drepturile, titlurile și interesele care decurg din sau în legătură cu aceasta:*

(a) *Activele (ex.îmbunătățiri ale spațiului închiriat, echipament tehnic, echipamente IT, mobilier și amenajări, software, mici obiecte de inventar);*

(b) *know-how-ul, numărul de angajați transferați și abilitățile și metodele de operare ale acestora, cu excepția oricărei proprietăți intelectuale deținute de X;*

(c) *informațiile de afaceri;*

(d) *documentele companiei și*

(e) *orice alte active ale Vanzătorului care se referă, total sau parțial, la afaceri la data finalizării, cu excepția cazului în care se prevede contrariul în prezentul Contract, excluzand însă orice drepturi de proprietate intelectuală deținute de X*

*cu garanție deplină de proprietate și liberă de orice sarcini, în schimbul prețului de achiziție ce trebuie plătit de Cumpărător Vanzătorului în temeiul Clauzei 3 de mai jos.*

Totodată, la clauza 3 ”Considerente”, din contract, părțile au prevăzut:

” 3.1 *Având în vedere vanzarea și transferul afacerii de mai sus, Cumpărătorul va plăti Vanzătorului un preț total de achiziție egal cu valoarea justă de piață a afacerii vândute și transferate Cumpărătorului, stabilit de Părți la valoarea de 000 RON (reprezentând valoarea echivalentă a 000 EURO (“prețul de achiziție”(...)),*

iar la clauza 4. "Taxa pe valoare adăugată", se stipulează:

" 4.1 Prin prezenta, părțile sunt de acord că tranzacția este concepută ca și va constitui un transfer al companiei cu intenția de a continua activitatea și, în acest sens, vor depune toate eforturile rezonabile pentru a se asigura că transferul în temeiul prezentului Contract nu va fi considerat nici furnizare de bunuri, nici furnizare de servicii în scopuri de TVA și că nu se va percepe TVA în conformitate cu articolul 270 (7) și articolul 271 (6) din Codul fiscal al României și Norma de aplicare aferentă punctul 7(8).

4.2 Prin prezenta, Părțile confirmă că societatea este o structură independentă, autonomă, capabilă să desfășoare activități economice independente.

4.3 Cumpărătorul se angajează să continue să exploateze compania după data finalizării, în același mod ca și Vanzătorul, să nu lichideze imediat Compania sau să transfere activele dobândite ca parte a tranzacției și să respecte toate cerințele Codului Fiscal al României aplicabile pentru a se asigura că transferul afacerii nu va fi supus TVA-ului. În acest sens, Cumpărătorul va transmite Vanzătorului o declarație pe propria răspundere, recunoscând cele de mai sus, la data finalizării (denumită în continuare "**declarație pe propria răspundere**").

4.4 Tranzacția va fi confirmată de către părți la data finalizării, într-un document în conformitate cu articolul 320 alin. (12) din Codul fiscal al României (denumit în continuare "**Document de transfer**")

4.5 Dacă Autoritatea fiscală din România susține că tranzacția nu îndeplinește cerințele unui transfer de afacere în scopuri de TVA în România, și trebuie plătit TVA, Vanzătorul are posibilitatea de a emite o factură de corecție care să includă TVA-ul aferent. Pe baza acestei noi facturi, Cumpărătorul va plăti TVA-ul aferent și va deduce acest TVA (...)"

De asemenea, la clauza 6. "Angajații transferați", părțile au stipulat:

6.1 Vanzătorul și Cumpărătorul confirmă și sunt de acord că vânzarea afacerii de către Vanzător către Cumpărător face obiectul Regulamentului de transfer și că angajații supuși transferului vor fi transferați la Cumpărător, la data finalizării, de drept. (...)"

Organul de soluționare a contestației reține că, în baza "Contractului de Transfer de afacere a companiei" din data de **00.00.2017**, la data de **00.00.2017**, părțile au încheiat "Documentul de transfer nr.1", prin care acestea convin "să transfere activitatea, însemnând toate activitățile comerciale în legătură cu asistența tehnică și pentru operațiuni pentru proiectele de servicii pentru

industria auto **A TSD** și **ASD**, astfel cum se desfășurau la Data de finalizare (...).

Prin prezentul contract, vânzătorul vinde, iar cumpărătorul cumpără și preia Activitatea, cu efecte de la Data de finalizare, în conformitate cu principiul continuității activității(...), inclusiv următoarele:

*"a) Bunurile (de exemplu, îmbunătățirile aduse spațiilor închiriate, echipamentul tehnic, echipamentul IT, piesele de mobilier și instalațiile, software-ul, stocurile de dimensiuni mici);*

*b) Know-how-ul, numărul, competențele și metodele de lucru ale Angajaților care se transferă, cu excepția oricărei proprietăți intelectuale (IP) deținute de **X**;*

*c) Informațiile privind activitatea;*

*d) Documente privind activitatea; și*

*e) Orice alte bunuri ale Vânzătorului asociate complet sau parțial cu Activitatea la Data finalizării, cu excepția prevederilor contrare ale prezentului Contract, dar cu excluderea oricăror drepturi de proprietate intelectuală deținute de **X**."*

De asemenea, se reține că la data de **00.00.2017**, părțile au încheiat Documentul de transfer nr.2, prin care s-a convenit:

*" 1.1 Vânzătorul a transferat și Cumpărătorul a cumpărat și a preluat cu efect de la Data de Finalizare (așa cum se definește în contract) Afacerea, semnificand toate activitățile comerciale relaționate ingineriei și operațiunilor de suport ale Vânzătorului pentru **A TSD** și proiecte **ASD** de service auto la Data de Finalizare ca activitate continuă care cuprinde următoarele:*

*a) Activele Fixe așa cum sunt detaliate în Programul 1-Active atașate ca Anexa 2 la Confirmarea Prețului de Cumpărare;*

*b) Obiectele din Inventar așa cum sunt detaliate în Programul 1-Active atașate ca Anexa 2 la Confirmarea Prețului de Cumpărare;*

*c) Fondul Comercial (adică cunoștințe profesionale, numărul și abilitățile, fondul comercial și metode de operare ale angajaților de transfer excepție pentru orice IP în proprietatea lui **X**);*

*d) Informațiile activității comerciale;*

*e) Evidențele activității comerciale;*

*f) Oricare alte active ale Vânzătorului relaționate în totalitate sau parțial Activității comerciale la Data de Finalizare, excepție așa se prevede în mod contrar în Contract, dar excluzand oricare drepturi de IP în proprietate lui **X**.*

*1.2 Onorariul pentru transferul afacerii se ridică la **000 RON**."*

Având în vedere documentele mai sus redate, organul de soluționare a contestației reține că prin "Contract de Transfer de

afacere a Companiei”, încheiat la data de **00.00.2017**, pentru care au fost întocmite Documentele de transfer nr.**000/2017** și nr.**000/2017**, societatea contestatară, în calitate de Vanzător, a livrat către **A**, în calitate de Cumpărător, afacerea cuprinzand active (cu titlu de exemplificare: echipament tehnic, echipamente IT, mobilier și amenajări, software, mici obiecte de inventar, know-how-ul, numărul de angajați transferați și abilitățile și metodele de operare ale acestora, Fondul Comercial (adică cunoștințe profesionale, numărul și abilitățile, fondul comercial și metode de operare ale angajaților de transfer excepție pentru orice IP în proprietatea lui **X**), informațiile activității comerciale, evidențele activității comerciale, precum și oricare alte active ale Vanzătorului relaționate în totalitate sau parțial Activității comerciale la Data de Finalizare.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că, așa cum s-a stipulat și în Contractul de Transfer de afacere a companiei încheiat la data de **00.00.2017**, cumpărătorul are intenția de a continua afacerea și nu de a lichida imediat.

În acest sens, este și Declarația pe propria răspundere a **A**, în calitate de cumpărător, încheiată la data de **00.00.2017**, din care rezultă că **A** declară:

*”Având în vedere prevederea articolului 270, aliniatul (7) din legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, Cumpărătorul dorește să continue, după Data finalizării, desfășurarea activității economice transferate în conformitate cu principiul continuității activității societății, de la **X** (respectiv asistența tehnică și pentru operațiuni pentru proiectele de servicii pentru industria auto **A** TSD și ASD).*

*- Prin urmare, Cumpărătorul declară că Activitatea preluată de la **X** va fi desfășurată în continuare de către Cumpărător după Data finalizării și nu va fi lichidată imediat.*

*(...)”*

Avand în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că societatea contestatară a livrat către **A**, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, afacerea reprezentând conform contractului ”toate activitățile comerciale în legătură cu suportul tehnic și pentru operațiuni ale Vanzătorului pentru proiecte de servicii auto **A** TSD și ASD”, primitorul afacerii intenționand să desfășoare activitatea economică transferată și sa nu lichideze.

Totodată, se reține că societatea contestatară a transferat și salariați, în Anexa 3 la contractul de transfer fiind înscris numele și prenumele salariatului ce urma să fie transferat, precum și funcția acestora.



Prin cererea de intervenție voluntară în soluționarea contestației, **A** în calitate de primitor al activelor, precizează că în baza contractului de transfer de afacere au fost transferate 105 persoane, marea majoritate a acestora fiind angajați ai **A** și anexează în susținerea afirmațiilor "Lista angajaților actuali ai **A ASD** de la punctele de lucru din ".

Din analiza documentelor mai sus menționate, se reține, cu titlu de exemplificare:

- domnul **1** angajat la **X** în funcția de Senior Engineer-Sys, la data de **00.00.2017** a fost transferat și este angajat în prezent la **A**, din data de **00.00.2017** la punctul de lucru ...;

- domnul **2** angajat la **X** în funcția de Sr Manager, Project Management - Services, la data de **00.00.2017** a fost transferat și este angajat în prezent la **A**, din data de **00.00.2017** la punctul de lucru ...;

- doamna **3** angajat la **X** în funcția de Engineer-Sys la data de **00.00.2017** a fost transferat și este angajat în prezent la **A**, din data de **00.00.2017** la punctul de lucru ....

Așadar, nu poate fi reținută constatarea organului de inspecție fiscală potrivit căreia "în cadrul unui transfer de active, transferul angajaților se face în baza prevederilor Codului Muncii și a Legii nr.67/2006", având în vedere că pentru a vorbi de un transfer de active în afara sferei de aplicare a taxei pe valoare adăugată, **X** trebuia să transfere și **A** să primească pe lângă mijloace fixe, echipamente tehnice, IT și resurse umane, cu alte cuvinte "factorii de producție" ce au relevanță în afacere în raport de natura activității transferate, cu atât mai mult cu cât activitatea transferată presupune resursa umană, fapt constatat de însăși echipa de inspecție fiscală.

Mai mult, în sprijinul celor de mai sus, este și hotărârea Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C-340/01 Carlito Abler, prin care Curtea a reținut că pentru a stabili dacă sunt îndeplinite condițiile unui transfer de afacere, trebuie analizate toate elementele care caracterizează operațiunea în cauză, incluzând, în special tipul de întreprindere sau afacere, dacă activele tangibile precum clădiri sau bunuri imobile sunt transferate, valoarea lor la momentul transferului, dacă majoritatea angajaților sunt preluați de noul angajator, dacă portofoliul de clienți este transferat, gradul de similitudine între activitățile transferate înainte și după transfer.

Totodată, se reține că **A** în calitate de intervenient a prezentat în cadrul Anexelor nr.8 și 9 la cererea de intervenție, un sumar al timesheet-ului angajaților **A** (cei transferați de la **X**) care lucrează pentru proiectele diviziei ASD și TSD.

Mai mult, organul de soluționare reține că după transfer activitatea echipei **X** transferate s-a desfășurat în aceeași locație ca și înainte de transfer, în baza contractului de servicii de tranziție încheiat cu **X** RO, respectiv în str. ..., care potrivit informațiilor de la Registrul Comerțului, din data de **00.00.2017** a devenit punct de lucru al **A**.

În ceea ce privește clienții, **A** precizează că de la momentul transferului angajaților, aceștia și-au continuat activitatea pe proiectele pe care lucrau anterior, dar au început activitatea și pe proiecte noi, cu obiect similar, prezentând în cadrul Anexelor nr.6 și nr.7, "Contractul de cercetare și dezvoltare reformulat și modificat" din 2010, precum și două facturi emise de **A** către **B** pentru activitatea de cercetare și dezvoltare de la aferentă perioadei de după transfer și până în anul 2019.

Nu poate fi reținută constatarea organului de inspecție fiscală potrivit căreia faptul că societatea a întocmit documente de transfer și nu factură, nu conduce la ideea că operațiunea în cauză îmbracă forma unui transfer de afacere, întrucât această constatare nu are relevanță în speță, tratamentul unei operațiuni nefiind stabilit, potrivit legii, după denumirea documentelor.

De asemenea, faptul că părțile au inserat în Contractul de transfer de afacere a companiei prevederi referitoare la TVA nu înseamnă că operațiunea în cauză este livrare, așa cum a constatat echipa de inspecție fiscală.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că echipa de inspecție fiscală s-a limitat la a constata că societatea nu a demonstrat faptul că "operațiunea reprezintă transfer de active", fără însă să analizeze punctual care din condițiile prevăzute de lege nu sunt îndeplinite, prin raportare la documentele deținute și prezentate de societate, prevederile legale și jurisprudența CJUE.

Astfel, echipa de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze în ansamblu operațiunea și să stabilească situația de fapt fiscală a contribuabilului și nu să se limiteze la a invoca prevederi legale.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunii, precum și faptul că societatea a depus în susținerea contestației documente care sunt în contradicție cu constatările organelor de inspecție fiscală, iar din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă acestea au verificat și analizat Contractul de Transfer de afacere a companiei, iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la cele constatate, se impune analizarea de către acestea a operațiunilor în întregul lor, luând în

considerare toate aspectele legate de efectuarea acestei operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, echipa de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal, astfel încât să fie stabilit fără echivoc tratamentul fiscal al operațiunii.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

*„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”*

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va desființa** Decizia de impunere nr.**000/2019** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**B. În ceea ce privește Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019, și Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2019 emise de Administrația Generală a Finanțelor Publice :**

Referitor la suma de **000 lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și **000 lei** reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere în sumă de **000 lei**, contestată, se reține că în speță documentul prin care s-a individualizat suma de plată este Decizia de impunere nr.**000/2019**.

Având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", iar întrucât, așa cum s-a reținut la pct.A din prezenta decizie, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, a fost desființată Decizia de impunere nr.**000/2019** emisă de Administrația Generală a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** în temeiul art.279 alin. (3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va desființa și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 în ceea ce privește suma de 000 lei, precum și Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere nr.000/2019**, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, în vederea recalculării acestora, în funcție de rezultatele verificării.

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

## **DECIDE**

**1. Desființarea Deciziei de impunere nr.000/2019** emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei**, urmând ca organele de inspecție

fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni, pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

**2. Desființarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , în ceea ce privește accesoriile în sumă de 000 lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și a Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , în ceea ce privește accesorii în sumă de 000 lei reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.000/2019.**

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

**DIRECTOR GENERAL**