



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor Nr.17, sector 5,
București, CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 19 / 2015
privind soluționarea contestației formulată de
SC .X.SRL din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 921989/22.12.2014**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./16.12.2014, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/22.12.2014, cu privire la contestația formulată de **SC .X.SRL**, din .X., str.X, nr.X, sector X, având cod de înregistrare fiscală X, înmatriculată la Registrul Comerțului sub X/2012.

Potrivit „Proiectului de fuziune prin absorbție de către SC .X.SRL a societăților .X.”, publicat în Monitorul Oficial nr. 3866/15.07.2014 și Hotărârii nr. 4 din data de 30 septembrie 2014 a Adunării Generale a Asociaților .X.SRL, publicată în Monitorul Oficial nr. 7171/28.11.2014, SC .X.SRL a absorbit prin fuziune societatea .X.SRL.

SC .X.SRL contestă parțial Decizia de impunere nr. F-DJ .X./14.11.2014 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-DJ .X./14.11.2014 de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin care urmare soluționării decontului cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare depus de SC .X.SRL, a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de .X.lei, s-a respins la rambursare și a fost stabilită suplimentar TVA în sumă de .X.lei, din care SC .X.SRL contestă suma de **.X.lei**.

SC .X.SRL figurează la poziția nr. X din “Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2014”, publicată pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3581/2013 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de impunere nr. F-DJ.X. a fost emisă în data de 14.11.2014, iar contestația a fost depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în data de 10.12.2014, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Contestația a fost semnată și ștampilată de SC .X.SRL, societate care a absorbit prin fuziune SC .X.SRL, întrucât aceasta a fost radiată de către Oficiul National al Registrului Comertului începând cu data de 31.10.2014.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de SC .X.SRL.

I. SC .X.SRL din .X. contestă parțial Decizia de impunere nr. F-DJ .X./14.11.2014 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. precizând următoarele:

Pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă într-un număr de X facturi emise către SC .X.SRL în perioada 20.12.2011 – 29.11.2012, SC .X.SRL a aplicat structura de comisionar în conformitate cu dispozițiile art. 128 alin. (2), art. 129 alin. (2) și art. 137 din Codul fiscal și pct. 6 alin. (3) și alin. (4), pct. 7 alin. (2) și pct. 19 alin. (14) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, refacturând către SC .X.SRL numai partea care se referă la parcul eolian „.X.”.

În ceea ce privește modul în care a fost stabilită valoarea sumelor refacturate, societatea precizează două situații, respectiv:

- sume refacturate integral întrucât se referă exclusiv la proiectul „.X.”
- sume refacturate parțial întrucât sunt aferente bunurilor și serviciilor destinate ambelor parcuri eoliene „.X.” (dezvoltat de SC .X.SRL) și „.X.” (dezvoltat de SC .X.SRL).

Reglementările privind refacturările de cheltuieli efectuate pentru altă persoană, nu prevăd obligația cumpărătorului – revânzător să anexeze la facturile de refacturare, situații de lucrări, deize și nici contractele care au stat la baza acestora.

Cele X facturi mai sus menționate, conțin elementele obligatorii prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și au anexate un centralizator din care rezultă natura operațiunilor, denumirea furnizorilor, facturile care au făcut obiectul refacturării și valoarea sumelor refacturate.

În fiecare dintre facturile care se regăsesc în centralizator este menționat un număr de contract și/sau, după caz, de act adițional, din care rezultă că operațiunile refacturate de SC .X.SRL se referă la bunuri și servicii destinate parcului eolian „.X.”.

Societatea precizează că în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia toate costurile aferente parcurilor eoliene „.X.” și „.X.” au fost alocate în mod egal (50%), aceasta este eronată întrucât, în fapt, alocarea

proporțională a costurilor a fost aplicată într-un număr restrâns de situații, organele de inspecție fiscală interpretând în mod diferit situații similare.

Din rațiuni de natură comercială nu au fost încheiate contracte separate pentru fiecare parc eolian în parte, ci contracte globale, care vizează atât parcuri eoliene dezvoltate de SC.X.SRL, printre care „X.” și .X., cât și parcuri dezvoltate prin intermediul societăților pe care le deține.

În conformitate cu anexele la fiecare factură în parte, SC.X.SRL precizează cuantumul sumelor refacturate către SC.X.SRL, precum și contractele, actele adiționale la acestea și facturile în baza cărora au fost efectuate aceste refacturări.

Contestatarul precizează că bunurile și serviciile refacturate de SC .X.SRL conform celor 11 facturi sunt aferente parcului eolian „X.”, prin intermediul căruia societatea .X.SRL realizează operațiuni taxabile, fiind îndeplinită condiția prevăzută la art. 145 alin. (2) lit. a din Codul fiscal, precum și condițiile referitoare la exigibilitatea TVA și deținerea unei facturi emisă în conformitate cu prevederile art. 145 - 147¹ din același act normativ.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-DJ .X./14.11.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-DJ .X./14.11.2014 pentru SC .X.SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au fost constatate următoarele:

În perioada 2011 – 2012, SC .X.SRL a dedus TVA în sumă de .X.lei înscrisă în facturi emise de SC.X.SRL reprezentând refacturări de la alți furnizori.

Urmare verificării documentelor anexate acestor facturi, s-a constatat că o parte din facturile emise către SC.X.SRL și refacturate ulterior SC.X.SRL, nu conțineau niciun element din care să rezulte că bunurile/lucrările refacturate aparțin parcului eolian „X.”.

În timpul inspecției fiscale nu a fost prezentat niciun document din care să rezulte cu certitudine că bunurile/serviciile facturate inițial către SC.X.SRL și apoi refacturate SC.X.SRL aparțin/au fost executate exclusiv pentru parcul eolian „X.”.

La facturile emise de SC.X.SRL către SC.X.SRL au fost atașate, pentru fiecare furnizor, centralizatoare cu documente pentru fiecare sumă facturată, dar din verificarea acestor documente s-a constatat că nu toate conțin elemente din care să rezulte că bunurile/lucrările refacturate aparțin parcului eolian „X.”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, TVA în sumă de .X.lei fiind dedusă în mod nejustificat.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu

soluționarea pe fond a contestației formulate de SC.X.SRL, în condițiile în care aceasta a absorbit prin fuziune societatea.X.SRL, pe numele căreia a fost emisă la data de 14.11.2014, Decizia de impunere nr..X., contestată, dată la care SC.X.SRL era radiată de către Oficiul Național al Registrului Comerțului.

În fapt, potrivit „Proiectului de fuziune prin absorbție de către SC .X.SRL a societăților .X.”, publicat în Monitorul Oficial nr. 3866/15.07.2014 și Hotărârii nr. 4 din data de 30 septembrie 2014 a Adunării Generale a Asociaților .X.SRL, publicată în Monitorul Oficial nr.7171/28.11.2014, SC .X.SRL a absorbit prin fuziune societatea .X.SRL.

Conform Proiectului de fuziune prin absorbție de către SC .X.SRL a societăților mai sus menționate, „fuziunea va deveni efectivă la data de 31 octombrie 2014, cu excepția cazului în care instanța care va aproba fuziunea va hotărî o altă dată, în conformitate cu art. 249 din Legea societăților (*în continuare denumită data efectivă a fuziunii*)”, iar „în urma fuziunii, are loc transmiterea universală patrimoniului societăților absorbite către .X., care preia integral activele și datoriile societăților absorbite [...].

Din punct de vedere contabil – fiscal, transmiterea universală a patrimoniului societăților absorbite către .X.SRL, respectiv preluarea integrală a activelor și datoriilor societăților absorbite de către .X.SRL se vor considera realizate la data efectivă a fuziunii”.

De asemenea, prin Proiectul de fuziune mai sus menționat, se precizează că „societățile absorbite își vor înceta existența și vor fi radiate de la Registrul Comerțului.”

Potrivit Certificatului de radiere emis de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X., „înregistrarea nr. X din 05.11.2014 pentru firma .X.SRL cu numărul de ordine în registrul comerțului J40/10872/2012, codul unic de înregistrare X, în baza Încheierii nr. X din 27.10.2014, pronunțată de Tribunalul .X. Secția a VI a Civilă în dosarul nr. .X./3/2014, începând cu data de 31.10.2014, este înscrisă în registrul comerțului la data de 07.11.2014”.

La data de 14.11.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au emis pe numele SC .X. SRL, Decizia de impunere nr. F-DJ.X., contestată, prin care urmare soluționării decontului cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare au stabilit suplimentar și au respins la rambursare TVA în sumă de .X.lei, fiind aprobată la rambursare TVA în sumă de .X.lei.

Având în vedere că SC .X.SRL a fost radiată începând cu data de 31.10.2014, SC .X.SRL a contestat parțial Decizia de impunere nr..X./14.11.2014 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, stabilită suplimentar în sarcina SC.X.SRL.

În drept, potrivit art. 16 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Raportul de drept procedural fiscal cuprinde drepturile și obligațiile ce revin părților, potrivit legii, pentru îndeplinirea modalităților prevăzute pentru stabilirea,

exercitarea și stingerea drepturilor și obligațiilor părților din raportul de drept material fiscal.”

Referitor la subiectele raportului juridic fiscal, art. 17 alin. (1) – alin. (3) din același act normativ, precizează:

„(1) Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-teritoriale ale municipiilor, definite potrivit Legii administrației publice locale nr. 215/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.

(2) Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.

(3) Statul este reprezentat de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate cu personalitate juridică”.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, reprezentat de Ministerul Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate cu personalitate juridică și contribuabilul, respectiv orice persoană juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.

Potrivit art. 1 din Legea societăților nr. 31/1990, republicată:

„(1) În vederea desfășurării de activități cu scop lucrativ, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți cu personalitate juridică, cu respectarea dispozițiilor prezentei legi.

(2) Societățile prevăzute la alin. (1) cu sediul în România sunt persoane juridice române.”

iar potrivit art. 41 alin. (1) din același act normativ, „societatea este persoană juridică de la data înmatriculării în registrul comerțului”.

De asemenea, art.200 din Legea nr.287/17.07.2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) Persoanele juridice sunt supuse înregistrării, dacă legile care le sunt aplicabile prevăd această înregistrare.

(2) Prin înregistrare se înțelege înscrierea, înmatricularea sau, după caz, orice altă formalitate de publicitate prevăzută de lege, făcută în scopul dobândirii personalității juridice sau al luării în evidență a persoanelor juridice legal înființate, după caz.”

iar la art.251 din același act normativ, se stipulează:

„(1) Persoanele juridice supuse înregistrării încetează la data radierii din registrele în care au fost înscrise.”

În temeiul acestor prevederi legale, îndeplinirea formalităților de constituire, în condițiile legii, “investește” societatea comercială cu personalitate juridică.

Societatea comercială, ca orice persoană juridică are capacitate juridică, participă la circuitul civil și dobândește dreptul de a sta în instanță pentru a-și apăra interesele.

Aceste drepturi subzistă până la momentul când societatea este radiată. Astfel, se reține că o societate comercială ia naștere în momentul înmatriculării în Registrul Comerțului și încetează la momentul radierii sale de la Oficiul Registrului Comerțului.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că de la data radierii societatea nu mai beneficiază de capacitatea de a-și exercita drepturile și obligațiile, își pierde capacitatea procesuală de folosință și de exercițiu, nu mai subzistă ca subiect de drept, fiind lipsită de "*legitimitio ad causam*". Agentul economic în cauză își pierde calitatea de contribuabil, implicit de subiect al raportului de drept fiscal cu toate consecințele ce derivă de aici.

Totodată, se reține că sunt incidente speței și dispozițiile art.176 alin.(6) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

"(6) Creanțele fiscale datorate de debitori, persoane juridice, radiate din registrele în care au fost înregistrați potrivit legii se scad din evidența analitică pe plătitor după radiere, indiferent dacă s-a atras sau nu răspunderea altor persoane pentru plata obligațiilor fiscale, în condițiile legii."

Astfel, Codul de procedură fiscală a reglementat o procedură specială prin care creanțele fiscale datorate de către persoanele juridice radiate, potrivit legii, se scad din evidența analitică pe plătitor, indiferent dacă instanța judecătorească a dispus sau nu atragerea răspunderii personale și patrimoniale a altor persoane, astfel încât decizia de impunere emisă pe numele unei societăți radiate nu-și mai produce efecte.

În sensul celor de mai sus sunt și punctele de vedere ale Direcției Generale Juridice din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, exprimate prin adresele nr..X./21.10.2014, respectiv nr..X./04.01.2011, adresă prin care se precizează că "*în situația în care societatea comercială este radiată organele fiscale se află în imposibilitatea emiterii unei decizii de impunere*".

În consecință, având în vedere și prevederile pct. 107.1 lit.a din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "*titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:*

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;", care în conformitate cu art. 43 alin. (2) lit.c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare trebuie să cuprindă următoarele elemente:

„c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz”.

organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în mod eronat au emis Decizia de impunere nr. F-DJ .X./14.11.2014 pentru SC .X.SRL, în condițiile în care potrivit Certificatului de radiere emis de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. aceasta a fost radiată începând cu data de 31.10.2014, nemaivând calitatea de contribuabil.

Prin urmare, având în vedere că la momentul încheierii inspecției fiscale la SC .X.SRL aceasta era radiată în urma fuziunii prin absorbție, se reține că inspecția fiscală nu mai putea fi finalizată prin emiterea deciziei de impunere pe codul unic de identificare al SC .X.SRL, ci pe codul unic de identificare al societății care a absorbit SC .X.SRL, în speță SC .X.SRL, CUI X, cu mențiunea că a fost încheiată pentru societatea absorbită.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală exprimat într-o speță asemănătoare prin adresa nr. A-RFC X/15.01.2015, anexată în copie la dosarul cauzei.

Având în vedere cele de mai sus, se va desființa Decizia de impunere nr. F-DJ .X./14.11.2014, astfel cum a fost întocmită de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., aceasta fiind emisă în sarcina unei societăți comerciale radiate, respectiv care nu mai are calitatea de persoană juridică – subiect al raportului juridic fiscal, urmând ca aspectele constatate, după analiza argumentelor contribuabilului din contestație și documentelor invocate în susținerea acestora să fie valorificate prin emiterea unui act de inspecție fiscală la contribuabilul care a absorbit fosta SC .X.SRL, cu respectarea procedurilor în vigoare pentru efectuarea inspecției fiscale la un contribuabil.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 216 alin. (3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr. F-DJ .X./14.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-DJ .X./14.11.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru SC .X.SRL, prin care urmare soluționării decontului cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiuni de rambursare a fost stabilită suplimentar și respinsă la rambursare TVA în sumă de .X.lei, fiind aprobată la rambursare TVA în sumă de .X.lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să emită o nouă decizie de impunere pe codul unic de identificare al societății care a absorbit SC .X.SRL, în speță .X.SRL, în conformitate cu cele menționate în motivarea prezentei decizii.

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

DIRECTOR GENERAL
X