



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.149/ 2014
privind soluționarea contestației depusă de
S.C..X. S.R.L., din localitatea .X., înregistrată la Direcția generală de
soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrare Fiscală sub nr. 907627/14.10.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresa nr..X./2013, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **907627/14.10.2013**, asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.**, cu sediul social în .X., Str. .X., nr..X., județul .X., având cod unic de înregistrare fiscală RO.X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X..

S.C. .X. S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., având ca obiect suma totală de **.X lei** reprezentând :

- **.X. lei** – taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

S.C. .X. S.R.L., la data depunerii contestației, figurează la pozitia nr..X. din anexa .X. la O.P.A.N.A.F. nr..X./2012 privind modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./2010 privind organizarea activității .X..

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, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X./2013, respectiv 08.07.2013, așa cum reiese din confirmarea de primire nr..X., anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației, respectiv 06.08.2013, potrivit ștampilei Registraturii Direcției generale .X., aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

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 S.C. .X. S.R.L.

I. S.C. .X. S.R.L. contestă parțial obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X. prin Decizia de impunere nr. .X./2013, precizând următoarele:

În perioada 22.01.2013 – 31.05.2013, societatea a făcut obiectul unei activități de inspecție fiscală privind taxa pe valoarea adăugată, având ca scop verificarea situațiilor fiscale, în baza cărora a fost acordată TVA la rambursare cu control ulterior pentru perioada 01.05.2008 – 31.07.2012, în urma căruia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidențele contabile o serie de facturi în valoare de .X. lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de .X. lei, emise pe numele societății de către SC .X. SRL, reprezentând achiziția a diverse mijloace fixe (mașini de bobinat, mașini de vopsit, mașini de ambalat, spectrofonometru etc.) precum și achiziția de diverse materii prime.

Organele de inspecție fiscală au calificat vânzarea de mijloace fixe și stocuri de la SC .X. SRL către SC .X. SRL drept un transfer de active, în baza art.128 alin.(7) din Codul fiscal, în afara sferei de TVA, pe următoarele considerente:

- la începutul anului 2010, SC .X. SRL a renunțat la activitatea de producție pe care până atunci o desfășura într-un spațiu de producție închiriat de la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală susținând că întreaga linie de producție operată de SC .X. SRL până la data de

01.01.2010, a fost transferată către SC .X. SRL, care devine unicul producător de ață din grupul .X., pe teritoriul României;

- organele de inspecție fiscală susțin că a avut loc o reșezare a afacerilor grupului .X. în România, în sensul în care SC .X. SRL a rămas societatea care se ocupa de producție, iar SC .X. SRL societatea care derulează activitățile de comercializare pe teritoriul României a produselor realizate de SC .X. SRL sau de alte unități de producție ale grupului în afara României;

- de asemenea, linia de producție preluată de SC .X. SRL a continuat să funcționeze și să fie utilizată în procesul de producție al acestei societăți.

Prin urmare beneficiarul nu avea drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei facturată de furnizor și au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

A) SC .X. SRL consideră că operațiunea realizată între ea și SC .X. SRL nu constituie un transfer de active, așa cum este definit la art.128(7) din Codul fiscal, astfel că era îndreptățită să deducă TVA aferentă achiziției de bunuri realizată de la SC .X. SRL, potrivit următoarelor motive:

Conform pct.6 alin.8 din Normele de aplicare ale art.128 alin.(7) din Codul fiscal, 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.128 alin.(7) din Codul fiscal, primitorul activelor trebuie să intenționeze să desfășoare activitate economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată, și să nu lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să vândă eventualele stocuri. Societatea susține că în acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-497/01 – Zita Modes.

Având în vedere textul de lege invocat anterior, condițiile ce trebuie îndeplinite în mod cumulativ pentru a califica o tranzacție drept transfer de active (în afara sferei de TVA) sunt următoarele:

- a) Transferul este realizat ca urmare a unei vânzări colective de active sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți;
- b) Beneficiarul transferului trebuie să fie o persoană impozabilă;
- c) Activitatea transferată trebuie să constituie o structură independentă capabilă să efectueze activități economice separate;

- d) Beneficiarul transferului trebuie să continue să desfășoare activitatea economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată (și să nu lichideze imediat activitatea respectivă și să vândă stocurile dacă acestea există).

În opinia contestatarei, operațiunea realizată de SC .X. SRL îndeplinește doar condițiile b) și d). Totodată, punctele a) și c) nu sunt îndeplinite întrucât nu a avut loc transferul unui ansamblu de active și pasive, ci mai multe vânzări separate de active, iar activitatea transferată nu constituie o structură independentă capabilă să efectueze activități economice. Societatea precizează că în cazul C-497/01 – Zita Modes, caz transpus în Normele metodologice de aplicare ale art.128 alin.(7) din Codul fiscal, conceptul de transfer de active nu se referă la simplul transfer de active, cum ar fi vânzarea unui stoc de produse. Astfel, Curtea Europeană de Justiție a hotărât că o simplă vânzare de active nu poate constitui un transfer de active din perspectiva TVA. Transferul de active implică atât transferul de active corporale, dar și de elemente necorporale (ex. Contracte cu clienții, cu furnizorii, transferul angajaților etc), astfel încât structura transferată să fie independentă și capabilă să desfășoare activități economice de sine stătătoare. Contestatara susține că jurisprudența CEJ face parte din acquisul comunitar, pe care România în calitate de stat membru al Uniunii Europene are obligația să îl respecte iar prevederile legislației comunitare au prioritate față de prevederile legislației naționale.

În cazul său, societatea susține că nu este un transfer universal de active, ci despre mai multe livrări de active, concluzie subliniată de:

- SC .X. SRL a realizat mai multe vânzări independente de bunuri în perioada ianuarie – martie 2010, la diferite date, iar exigibilitatea TVA a intervenit la momente diferite. Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Codul fiscal este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

- părțile nu au încheiat niciun document prin care să convină asupra unui transfer universal de bunuri.

- nu au fost transferate contractele cu clienții și nici cu furnizorii SC .X. SRL aferente activității transferate. Astfel, activele vândute de SC .X. SRL nu aveau capacitatea de a desfășura activități economice ele însele, în mod independent, iar tranzacțiile efectuate s-au referit la simple vânzări (ex. echipamente și stocuri de materie primă). De asemenea, societatea precizează că în cazul în care ar fi existat un transfer de activitate, cel puțin în cazul salariaților ar fi trebuit urmată o procedură specifică de notificare a beneficiarului transferului, de consultare a angajaților și de notificare a acestora cu privire la transfer, data acestuia, motivele, consecințele economice, legale și sociale asupra angajaților,

condițiile de muncă și de angajare. Ori, toate aceste proceduri care s-ar fi impus în cazul unui transfer de activitate nu s-au realizat întrucât părțile nu și-au exprimat voința de a realiza o astfel de operațiune.

Totodată, din moment ce nu s-a convenit printr-un acord între părți asupra transferului portofoliului de clienți și furnizori, nu se poate trage concluzia că aceștia au fost transferați.

Prin urmare, societatea susține că, SC .X. SRL a realizat mai multe livrări de bunuri, la diferite date și pentru care exigibilitatea TVA a intervenit la momente diferite. Astfel, nu a existat un transfer universal de active. De asemenea, nu poate intra în discuție existența unui transfer de active întrucât activele în sine nu erau capabile să desfășoare activități economice de sine stătătoare. Acest aspect este subliniat de faptul că nu s-au transferat și alte elemente care să susțină independența în funcționare și unitatea activelor vândute (ex. contracte cu clienții și furnizorii, angajați).

Astfel, contestatara consideră că este îndreptățită să deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri, taxa fiind aplicată în mod corect de către furnizor pentru livrările de bunuri realizate în temeiul art.128 alin.(1) din Codul fiscal.

B) Societatea consideră că are drept de deducere a TVA chiar dacă tranzacțiile ar fi considerate un transfer de active

Chiar în cazul în care tranzacțiile ar fi considerate un transfer de active, în temeiul art.145, alin.(2) lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, societatea contestatară consideră că are drept de deducere a TVA aferentă transferului, din următoarele motive:

În baza articolului de lege invocat anterior, societatea consideră că nu există niciun motiv pentru respingerea dreptului de deducere a TVA.

Mai mult, din același text de lege reiese că la momentul realizării tranzacției există opțiunea de a aplica TVA în cazul unui transfer de active. Această opțiune este menționată și în Normele de aplicare ale art.128 alin.(7) din Codul fiscal, așa cum au fost modificate începând cu 01.03.2011 prin Ordonanța de Guvern nr.150/2011.

Prin urmare, luând în considerare art.77 și art.78 din Legea nr.24/2004 și având în vedere că Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal sunt date exclusiv în executarea Codului fiscal iar art.128 alin.(7) din Codul fiscal nu s-a modificat, rezultă că din anul 2008, beneficiarul nu poate fi sancționat prin respingerea dreptului de deducere, în cazul în care transferul de active a fost taxat prin opțiune. Societatea susține în continuare că, în acest sens, s-a pronunțat și Direcția generală a finanțelor publice .X., în Decizia nr..X./2011.

În acest context, societatea contestatară consideră că indiferent de calificarea operațiunilor desfășurate, achiziție de bunuri sau transfer de active, avea dreptul la deductibilitatea TVA solicitată la rambursare, întrucât

dispozițiile Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal exprimă în mod clar că un astfel de drept nu poate fi refuzat.

În ceea ce privește obligațiile accesorii stabilite prin Decizia de impunere nr..X./2013 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în baza considerațiilor enunțate anterior și chiar în cazul în care se mențin constatările privind existența unui transfer de active în baza art.128, alin.(7) din Codul fiscal, societatea contestatară consideră că nu datorează penalități și dobânzi de întârziere și de asemenea că suma instituită a fost calculată incorect, din următoarele motive:

A) Penalități de întârziere

Societatea consideră că acestea au fost stabilite în mod eronat întrucât, în perioada supusă controlului, nu a înregistrat TVA de plată la bugetul de stat, ci exclusiv TVA de rambursat, iar urmare inspecției fiscale nu au fost stabilite obligații de plată a unor sume de TVA ci a fost obligată la restituirea TVA încasată în baza deconturilor înregistrate în perioada respectivă. În aceste condiții societatea consideră că nu se încadrează în prevederile art.120 alin.(1) din Ordonanța nr.92/2003 privind Codul de Procedură fiscală. De asemenea societatea consideră că obligația de restituire a TVA nedeductibilă s-a născut în sarcina sa odată cu emiterea deciziei de impunere, iar nu la momentul depunerii deconturilor de TVA în baza cărora a fost solicitată TVA la rambursare.

B) Dobânzi de întârziere

Și în acest caz societatea contestatară consideră că obligația de a datora dobânzi intervine doar în cazul în care debitorul este în poziție de plată, în accepțiunea Codului fiscal și al Codului de procedură fiscală.

Societatea invocă prevederile art.134 alin.(3), art.147³ alin.(4) și alin.(5), art.157 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și art.119 alin.(1) din Ordonanța nr.92/2003 privind Codul de Procedură fiscală.

Totuși, chiar și în ipoteza în care calcularea dobânzilor ar fi fost îndreptățită, societatea are obiecții privind modalitatea de calcul a acestora, întrucât calculul ar fi trebuit să ia în considerare momentul în care a fost efectuată plata de la bugetul de stat pentru sumele rambursate societății și nu data deciziei de rambursare, aceasta putând fi considerată perioada în care societatea a beneficiat de lichidități.

Potrivit extraselor bancare, anexate la contestație, societatea a primit rambursarea de TVA inclusă în decontul lunii ianuarie în data de 30.04.2010, în timp ce pentru TVA aferentă deconturilor lunii februarie, respectiv martie, în data de 02.07.2010.

În aceste condiții, eventualele dobânzi de întârziere ar trebui să se calculeze de la cele 2 date menționate mai sus și nu de la data de depunere a deconturilor sau data deciziei de rambursare. Astfel, potrivit

calculului contestatarii, anexate la contestație, suma aferentă dobânzilor de întârziere este de .X. lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., au constatat următoarele:

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile ianuarie, februarie și martie 2010, SC .X. SRL a înregistrat în evidențele contabile o serie de facturi în valoare de .X. lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de .X. lei, emise pe numele SC .X. SRL de SC .X. SRL, reprezentând diverse mijloace fixe (mașini de bobinat, mașini de vopsit, mașini de ambalat, spectrofenometru etc) precum și stocuri de materii prime, conform anexei nr.9.

În fapt, s-a stabilit că SC .X. SRL a fost beneficiara unui transfer de active de la SC .X. SRL, care la începutul anului 2010 a renunțat la activitatea de producție pe care până atunci o desfășura într-un spațiu de producție închiriat de la SC .X. SRL. Întreaga linie de producție operată de SC .X. SRL până la data de 01.01.2010, a fost transferată către SC .X. SRL, care devine unicul producător de ață din grupul .X., pe teritoriul României. Astfel are loc o reșezare a afacerilor grupului .X. în România în sensul în care SC .X. SRL rămâne societatea care se ocupă de producție, iar SC .X. SRL societatea care derulează activitățile de comercializare pe teritoriul României a produselor realizate de SC .X. SRL sau de alte unități de producție ale grupului din afara României.

Linia de producție preluată de SC .X. SRL a continuat să funcționeze și să fie utilizată în procesul de producție al acestei societăți. De altfel, în cuprinsul Dosarului prețurilor de transfer întocmit de societate pentru perioada 2007 – 2011, la capitolul 4 « Prezentarea companiei .X. », pct.4.1.1 « Istoricul companiei », se menționează „(...) În cursul anului 2010, proiectele de reorganizare au fost continuate, producția de la SC .X. SRL fiind transferată la SC .X. SRL ”.

Pentru o deplină elucidare a situației, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea de explicații scrise prin nota explicativă luată doamnei .X. în calitate de administrator al SC .X. SRL care la întrebările adresate a formulat următoarele răspunsuri :

Întrebarea 1: Vă rugăm să precizați dacă utilajele achiziționate de la SC .X. SRL în perioada ianuarie – martie 2010 au fost utilaje noi sau ele erau deja utilizate în procesul de producție al societății de la care au provenit.

Răspuns : „În urma reorganizării activității în cadrul grupului .X. în Europa, activitatea de producție de la SC .X. SRL a fost transferată la SC .X. SRL împreună cu mașinile și utilajele utilizate în procesul de producție.

Utilajele achiziționate de la SC .X. SRL au fost utilaje parțial uzate, deja utilizate în activitatea lor de producție. ”

Întrebarea 2 : Explicați care a fost cauza, contextul, pentru care SC .X. SRL a facturat în perioada ianuarie – martie 2010, o serie de active către SC .X. SRL.

Răspuns : „Până în anul 2009 comenzile speciale și mici ale SC .X. SRL au fost produse în unitatea lor proprie, începând cu anul 2010 pentru a mări eficiența de producție s-a decis încorporarea activității de producție a SC .X. SRL în activitatea de producție a SC .X.SRL. Activitatea de producție a SC .X. SRL a fost oprită la sfârșitul anului 2009, urmând ca la începutul anului 2010 toate stocurile de materii prime și materiale să fie transferate la .X. împreună cu mașinile și utilajele utilizate în procesul de producție.”

Întrebarea 3 : În urma operațiunilor din perioada ianuarie – martie 2010, în care SC .X. SRL a facturat diverse bunuri către SC .X.SRL, prima dintre societățile menționate a mai continuat să existe ca și producător/procesator de ață de cusut.

Răspuns : „În urma reorganizării, SC .X. SRL începând cu anul 2010 nu mai are activitate de producție de ață de cusut.”

Întrebarea 4 : Ce s-a întâmplat ulterior cu mijloacele fixe și stocurile intrate în perioada ianuarie – martie 2010 în gestiunea SC .X.SRL de la SC .X. SRL.

Răspuns : „Stocurile de materii prime și materiale au fost consumate în procesul de producție iar utilajele sunt utilizate în activitatea de producție.”

Având în vedere cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile menționate nu constituie livrare în conformitate cu prevederile art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Titlului VI, pct.6, alin.(8) din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

În situația analizată, în care operațiunile prezentate nu constituie livrare de bunuri, acestea nu pot reprezenta operațiuni impozabile în România, nefiind îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, societatea nu poate justifica exercitarea dreptului de deducere pentru aceste operațiuni situate în afara sferei TVA

(neimpozabile în România) și în acest sens, organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

Potrivit informațiilor deținute de organele de inspecție fiscală, la data întocmirii actului administrativ, situația veniturilor realizate, TVA colectată, TVA deductibilă, TVA aferentă taxării inverse și TVA de plată/rambursat stabilită de organele de inspecție fiscală este prezentată în Anexa nr.8, din care rezultă TVA de plată la data de 31.07.2012 în sumă de .X. lei (.X. lei TVA rambursată – .X. lei TVA pentru care societatea are drept de rambursare).

Organele de inspecție fiscală au stabilit TVA datorată suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere și dobânzi în sumă de .X. lei, în baza prevederilor O.G. nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în baza prevederilor O.G. nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare.

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, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în cuantum de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății contestată dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de stocuri de materii prime și de mijloace fixe, pe considerentul că acestea îmbracă forma unui transfer parțial de active neimpozabil din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că organele de inspecție fiscală au analizat dacă operațiunea a fost taxată în scopuri fiscale.

În fapt, în perioada ianuarie – martie 2010, SC .X. SRL a achiziționat de la SC .X. SRL mijloace fixe, respectiv mașini de bobinat, mașini de vopsit, mașini de ambalat, spectrofenometru, precum și stocuri de materii prime, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu a efectuat către SC .X.SRL simple livrări de bunuri, ci a realizat către SC .X.SRL un transfer al activității de producție ațâ, care constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate. Astfel, SC .X.SRL a devenit unicul producător de ațâ din grupul .X., pe teritoriul României, având loc o reșezare a afacerilor grupului în sensul că societatea contestatară se ocupă de producție iar SC .X. SRL va derula activitatea de comercializare pe teritoriul României.

Având în vedere cele constatate, precum și faptul că linia de producție preluată de contestatară a continuat să funcționeze și să fie utilizată în procesul de producție al societății, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea desfășurată nu constituie livrare de bunuri, ci reprezintă un transfer parțial de active, neimpozabil din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor art.128 alin.(7) din Codul fiscal.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL în perioada ianuarie – martie 2010.

În drept, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2010:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit art.126 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada ianuarie – martie 2010, din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România ***“ operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;”***

De asemenea, potrivit art. 128 alin.(1) din același act normativ:

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Potrivit art.128 alin.(7) din același act normativ:

“(7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.”

Conform prevederilor art.128 alin.(7) din Codul fiscal, **nu constituie livrare de bunuri** dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă, transferul tuturor activelor sau **al unei părți a acestora**, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive indiferent dacă este realizat ca urmare a **vânzării** sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea, ori ca aport în natură la capitalul unei societăți.

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

Astfel, prevederile Codului fiscal trebuie coroborate cu cele ale pct.6 alin.(8) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare dat în explicitarea prevederilor art.128 alin.(7) din Codul fiscal, care stipulează:

“(8) Transferul de active prevăzut la art. 128 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. 128 alin. (7) din Codul fiscal transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți. 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. 128 alin. (7) din Codul fiscal, primitorul activelor trebuie să intenționeze să desfășoare 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. 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..”

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

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

Prin urmare, resursele transferate trebuie sa constituie o structura independenta din punct de vedere tehnic, capabilă să efectueze activități economice separate, iar primitorul lor trebuie sa 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, clientii, furnizorii, resursele umane, cu alte cuvinte factorii de producție ce au relevanță în afacere în raport de natura activității transferate, astfel că se are în vedere ” totalitatea activului și pasivului unei diviziuni dintr-o societate care, din punct de vedere organizatoric, constituie

activitate independentă, adică o entitate capabilă să funcționeze prin propriile mijloace”.

Astfel, pentru a califica o tranzacție drept transfer de active neimpozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, atât persoanele impozabile implicate, vânzătorul și cumpărătorul, cât și organele fiscale trebuie să aibă în vedere ansamblul elementelor tranzacționate și modalitatea concretă în care se realizează operațiunea, astfel încât între părți să nu se realizeze o simplă vânzare de bunuri, ci o **veritabilă "transferare a afacerii" de la vânzător la cumpărător**, caracterizată prin posibilitatea tehnică și funcțională a cumpărătorului de a continua în mod independent activitatea economică căreia i-au fost atribuite inițial elementele tranzacționate, dar și prin intenția acestuia de a continua aceeași activitate, fără lichidarea imediată a afacerii cumpărate și vânzarea stocurilor. O asemenea interpretare asigură aplicarea corectă a prevederilor art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, în baza principiului de drept *actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat*.

Având în vedere cele precizate mai sus raportat la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține că, pentru a vorbi de un transfer de active în afara sferei de aplicare a TVA, SC .X.SRL, în calitate de cumpărător, trebuia să primească pe lângă mijloace fixe, echipamente, stocuri de materii prime și clienții, furnizorii, resursele umane, cu alte cuvinte factorii de producție ce au relevanță în afacere în raport de natura activității transferate.

Or, față de constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea precizează la pag.5 din contestație că “nu a preluat contractele cu clienții și furnizorii și nici salariații SC .X. SRL”.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține dispozițiile pct.6 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, potrivit cărora „[...]aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală, în sensul anulării dreptului de deducere a taxei la beneficiar, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu excepția situației în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale[...]”.

Astfel, prin adresa nr. nr.X./2014, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcția Generală .X., punctul de vedere asupra legalității măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală constând în neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru operațiunile desfășurate de SC .X.SRL.

În acest sens, prin adresa nr.X./2014, Direcția Generală .X. a precizat referitor la aplicarea prevederilor pct.6 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

„Aceste prevederi deși au fost introduse în legislație ulterior desfășurării operațiunii în cauză, au totuși un caracter explicativ, fiind deci incidente și operațiunilor derulate înainte de introducerea lor în legislație.

Mai mult, această intervenție legislativă nu poate fi considerată o completare a normelor fiscale, aceasta reprezentând o mențiune și nu o modificare.”

Se reține că aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală, în sensul anulării dreptului de deducere a taxei la beneficiar, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu excepția situației în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale.

Prin urmare, dreptul de deducere al SC .X.SRL ar putea fi anulat, chiar și în situația în care organele de inspecție fiscală constată că operațiunile efectuate de contestatară îndeplinesc condițiile pentru a se încadra în prevederile art.128 alin.(7) din Codul fiscal, numai în situația în care tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale.

Or, organul de soluționare a contestației reține că, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile pct.6 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, și au analizat dacă această tranzacție a fost taxată în scopuri fiscale, știut fiind faptul că potrivit art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale au dreptul să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze

toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, precum și prevederile legale în materie, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principalem”, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, respectiv să reanalizeze dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor emise de SC .X. SRL în perioada ianuarie – martie 2010, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de contestatară în susținerea cauzei, precum și toate documentele relevante pentru impunere. La reverificare, organele de inspecție fiscală vor ține cont și de argumentele contestatarii cu privire la modul de calcul al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 216 alin.(1), alin. (3) și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu 11.1 lit.a și 11.6 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2013 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 pentru suma totală de .X. lei reprezentând :

- **.X. lei** – taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

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 aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale în materie, susținerile contestatarei și cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X. sau Tribunalul .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

