



**Ministerul Finanțelor Publice**

**Agenția Națională de Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila**



Str. Delfinului Nr.1, Brăila  
Tel: +0239619900,  
Fax: +0239619992  
e-mail:  
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

## **DECIZIA Nr.197**

din \_\_\_\_\_2010

privind soluționarea contestației formulată de S.C. \_\_\_\_\_ S.R.L. Brăila,  
înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.\_\_\_\_\_/\_\_\_\_2010

Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010, înregistrată la direcția teritorială sub nr. \_\_\_\_/\_\_\_\_2010, privind contestația formulată de S.C. \_\_\_\_ S.R.L. Brăila împotriva deciziei de impunere nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010, emisă de organul de inspecție fiscală.

S.C. \_\_\_\_\_ S.R.L. are sediul în Brăila, str. \_\_\_\_\_, nr.\_\_\_\_, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Brăila sub nr.J09/\_\_\_\_/\_\_\_\_, are atribuit codul de identificare fiscală \_\_\_\_ și este reprezentată de către \_\_\_\_\_ în calitate de administrator.

**Obiectul** contestației îl reprezintă solicitarea contestatoarei de desființare a deciziei de impunere nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010, prin care au fost calculate obligații fiscale suplimentare în sumă totală de \_\_\_\_ lei, din care TVA în sumă de \_\_\_\_ lei și majorări de întârziere aferente acestora în sumă de \_\_\_\_ lei, precum și T.V.A. respinsă la rambursare în sumă de \_\_\_\_ lei, solicitată prin decontul înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010.

Decizia de impunere nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010 a fost comunicată contestatoarei în data de 25.05.2010, prin prezentarea reprezentantului legal la sediul organului de inspecție fiscală, conform mențiunii de pe adresa nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010, iar contestația nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010 a fost depusă la organul al cărui act este atacat sub nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010, cu respectarea termenului legal prevăzut la art.207 (1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând îndeplinite condițiile de procedură prevăzute la art.205, art.206, art. 207(1) și art.209 (1) lit. a) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită cu soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010, înregistrată la organul de inspecție fiscală sub nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010 și la direcția teritorială sub nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010, contestatoarea înțelege să conteste obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de \_\_\_\_ lei și să solicite rambursarea sumei de \_\_\_\_ lei, motivând că în urma controlului efectuat de organul de inspecție fiscală nu s-a admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de \_\_\_\_ lei, aferentă unui număr de șapte facturi emise de S.C. \_\_\_\_\_ S.R.L., pentru că tranzacțiile au fost încadrate eronat la transfer de active și nu la livrare de bunuri.

În acest sens, contestatoarea motivează că în aplicarea prevederilor art.128(7) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, trebuie ținut cont și de prevederile art.27(1) și (3) lit. c), art.27<sup>1</sup> alin.3 punctul 5 din același act normativ, considerând că numai din analiza combinată a acestor prevederi legale rezultă clar condițiile în care primitorul dobândește calitatea de succesor al cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Analizând operațiunile patrimoniale derulate între contestatoare și S.C. \_\_\_\_\_ S.R.L., în lumina prevederilor legale menționate mai sus, contestatoarea susține că furnizorul bunurilor nu a dobândit titluri de participare reprezentând capital social la aceasta, chiar dacă există relații de afiliere între cele două societăți, că valoarea fiscală a activelor primite nu este egală cu valoarea activelor livrate, vânzarea efectuându-se la valoarea de piață stabilită în urma evaluării acestora de către o persoană autorizată, și că, prin operațiunile patrimoniale a căror încadrare a fost schimbată de organul de inspecție fiscală, nu s-a preluat nimic din pasivele furnizorului.

De asemenea, contestatoarea susține că prevederile art.128(7) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, trebuie coroborate cu cele ale art.155<sup>1</sup> alin.10 din același act normativ, care prevăd că operațiunile patrimoniale privind transferul de active trebuie evidențiate într-un document întocmit de părțile implicate, care să conțină anumite informații, ori operațiunile derulate între aceasta și S.C. \_\_\_\_\_ S.R.L. au fost evidențiate în facturi fiscale.

În consecință, considerând că operațiunile patrimoniale nu reprezintă un transfer de active, ci o livrare de bunuri, contestatoarea solicită în baza prevederilor art.216(3) din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, admiterea contestației și desființarea actelor administrative fiscale, precum și rambursarea soldului sumei

negative de T.V.A. de \_\_\_\_ lei, declarat și solicitat prin decontul nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010.

II. Prin decizia de impunere nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010 a fost respinsă la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de \_\_\_\_ lei și au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă totală de \_\_\_\_ lei, din care T.V.A. în sumă de \_\_\_\_ lei și majorări de întârziere aferente în sumă de \_\_\_\_ lei, constatări motivate în fapt, de către organul de inspecție fiscală, prin neacordarea dreptului de deducere a T.V.A. înscrisă într-un număr de șapte facturi primite de la S.C. \_\_\_\_ S.R.L.(persoană afiliată), deoarece tranzacțiile efectuate au reprezentat un transfer de active către contribuabilul verificat și nu o achiziție de bunuri.

În drept, organul de inspecție fiscală își motivează constatarea pe prevederile art.7(1) lit. b) pct.21, art.11(1), art.128(7), art.134 alin.(1), alin.(2), alin.(3), art.145(1), art.146(1) lit. a), art.150(1) lit. a), art.155<sup>1</sup> alin.10, art.156<sup>2</sup>, art.157(1), art.158(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.6 alin.(8), alin.(9) din H.G.nr.44/2004, art.81-83, art.119, art.120 din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În raportul de inspecție fiscală nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010 s-a consemnat, referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, că în perioada 01.01-30.03.2010, ce a făcut obiectul verificării în vederea soluționării soldului sumei negative de T.V.A. în sumă de \_\_\_\_ lei, solicitată la rambursare prin decontul nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010, că majoritatea achizițiilor de bunuri, constând în mijloace de transport, anvelope, carburanți, au fost achiziționate de la S.C. \_\_\_\_ S.R.L., aceasta având obiect de activitate similar cu cel al contestatoarei, adică "Transport rutier de mărfuri", iar prin acest transfer de active a fost facilitată continuarea activității economice de către contribuabilul verificat, afacerea fiind administrată și la cedent și la cesionar de către aceeași persoană fizică, d-na \_\_\_\_.

Totodată, în raportul de inspecție fiscală s-a consemnat faptul că, în declarația pe proprie răspundere, administratorul societății contestatoare a confirmat existența relațiilor de afiliere între aceasta și S.C. \_\_\_\_ S.R.L., în sensul că \_\_\_\_ este asociat unic la furnizorul bunurilor, precum și, asociat ce deține 50% părți sociale și administrator la beneficiarul acestora, definirea persoanelor afiliate fiind prevăzută la art.7(1) pct.21 lit. b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Reanalizând tranzacția, organul de inspecție fiscală a constatat că între cele două societăți nu a avut loc efectiv o livrare sau achiziție de bunuri, ci un transfer de active, conform prevederilor art.128(7) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru care nu

trebuia să întocmească factură, ci un document care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155<sup>1</sup>(10) din același act normativ.

În concluzie, organul de inspecție fiscală a considerat că, prin emiterea celor șapte facturi de către S.C. \_\_\_\_ S.R.L., contestatoarea și-a exercitat în mod nejustificat dreptul de deducere a T.V.A. în sumă de \_\_\_\_ lei, motiv pentru care a respins la rambursare suma de \_\_\_\_ lei și a stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de \_\_\_\_ lei, din care T.V.A. în sumă de \_\_\_\_ lei și majorări de întârziere aferente în sumă de \_\_\_\_ lei.

**III.** Având în vedere susținerile contestatoarei în raport de constatările organului de inspecție fiscală, actele și lucrările dosarului cauzei, precum și reglementările legale aplicabile speței, se rețin următoarele:

**Cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea datorează obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de \_\_\_\_ lei, din care TVA în sumă de \_\_\_\_ lei și majorări de întârziere aferente acesteia în sumă de \_\_\_\_ lei, precum și T.V.A. respinsă la rambursare în sumă de \_\_\_\_ lei, stabilite de către organul de inspecție fiscală urmare neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unui număr de șapte facturi fiscale emise de S.C. \_\_\_\_ S.R.L., în condițiile în care prin aceste documente au fost transferate active.**

**În fapt,** urmare solicitării la rambursare a T.V.A. în sumă de \_\_\_\_ lei, organul de inspecție fiscală a reîncadrat tranzacțiile efectuate între două persoane afiliate, contestatoarea și S.C. \_\_\_\_ S.R.L., în sensul că nu au fost considerate livrări de bunuri, ci transfer de active, astfel că, nu a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de \_\_\_\_ lei, stabilind obligații fiscale suplimentare în sumă de \_\_\_\_ lei, din care TVA în sumă de \_\_\_\_ lei și majorări de întârziere aferente acesteia în sumă de \_\_\_\_ lei.

Contestatoarea formulează contestație împotriva acestei constatări, motivând că în aplicarea prevederilor art.128(7) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, trebuie ținut cont și de prevederile art.27(1) și (3) lit. c), art.27<sup>1</sup> alin.3 punctul 5 din același act normativ, considerând că numai din analiza combinată a acestor prevederi legale rezultă clar condițiile în care primitorul dobândește calitatea de succesori al cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

**În drept,** potrivit prevederilor art.128(7) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

”(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.”

În aplicarea acestor prevederi legale, la pct.6 alin.(8) și alin.(9) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare se dispune:

”(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.

9) **Persoana impozabilă care este beneficiarul transferului prevăzut la alin. (8) este considerată ca fiind succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrat în scopuri de taxă sau nu**. Beneficiarul va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv cele privind livrările către sine prevăzute la art. 128 alin. (4) din Codul fiscal, ajustările deducerii prevăzute la art. 148 și 149 din Codul fiscal. Dacă beneficiarul transferului este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 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. 128 alin. (4), art. 148, 149 sau 161, după caz. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili procedura de declarare și plată a sumelor rezultate din ajustarea taxei. 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. 149 sau 161, după caz. Cedentul va trebui să transmită cesionarului o copie de pe registrul bunurilor de capital, dacă acestea sunt obținute după data aderării.”

Conform prevederilor legale reținute, transferul de active nu constituie o livrare de bunuri, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării.



Prin transfer de active, **din punct de vedere fiscal**, se înțelege 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, iar primitorul activelor trebuie să intenționeze să desfășoare activitatea economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată.

În speță, contestatoarei i-au fost transferate mijloace de transport, anvelope, carburanți de la S.C. \_\_\_\_\_ S.R.L., **acestea având obiect de activitate similar, adică "Transport rutier de mărfuri"**, iar prin acest transfer de active a fost continuată activitatea economică a contribuabilului verificat, afacerea fiind administrată și la cedent și la cesionar de către aceeași persoană fizică, d-na \_\_\_\_\_.

Mai mult, cu bunurile care i-au fost tranferate, cedentul, adică contestatoarea, a efectuat operațiuni de transport pentru cesionar.

În aceste condiții, tranzacția este calificată drept transfer de afacere, pentru care nu se aplică taxă pe valoarea adăugată, deoarece primitorul activelor a continuat activitatea economică transferată.

Pentru a evidenția această tranzacție, S.C. \_\_\_\_\_ S.R.L. nu trebuia să emită factură fiscală, ci trebuia să respecte prevederile art.155<sup>1</sup>(10) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

" (10) **Transferul parțial sau integral de active**, prevăzut la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), **se va evidenția într-un document întocmit de părțile implicate în operațiune**, fiecare parte primind un exemplar al acestuia. Acest document trebuie să conțină următoarele informații:

- a) un număr de ordine secvențial și data emiterii documentului;
- b) data transferului;
- c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153, al ambelor părți, după caz;
- d) o descriere exactă a operațiunii;
- e) valoarea transferului."

Întrucât, cele două societăți nu au respectat prevederile legale reținute anterior, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a procedat la aplicarea prevederilor art.11(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

"ART. 11

(1) **La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe** în înțelesul prezentului cod, **autoritățile fiscale** pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau **pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.**"

În temeiul prevederilor legale reținute anterior, organul de inspecție fiscală a procedat la reîncadrarea tranzacției, pentru a reflecta în

mod corect conținutul economic al acesteia, adică operațiunea de transfer de active.

Pe cale de consecință, contestația formulată de S.C. \_\_\_\_\_ S.R.L. Brăila, pentru T.V.A. stabilită suplimentar în sumă de \_\_\_ lei, precum și pentru T.V.A. respinsă la rambursare în sumă de \_\_\_ lei, urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de \_\_\_ lei, aferente T.V.A. stabilită suplimentar, se rețin principiul de drept "accesoriul urmează principalul" și prevederile art.119(1), art.120(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

"ART. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

.....

ART. 120

Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

Având în vedere motivele reținute, organul de soluționare va pronunța soluția de respingere ca neîntemeiată a contestației și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere în sumă de \_\_\_ lei, aferente T.V.A. stabilită suplimentar.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei, potrivit căreia încadrarea făcută de organul de inspecție fiscală este eronată, pe motiv că în aplicarea prevederilor art.128(7) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală trebuia să țină cont și de prevederile art.27<sup>1</sup> alin.3 pct.5, ale art.27 alin.1 și ale art.27 alin.3 lit. c) din același act normativ, se reține că aceste prevederi legale nu sunt aplicabile în speță, deoarece transferul de active dintre cele două parteneri de afaceri, s-a făcut prin vânzare și nu în schimbul unor titluri de participare la capitalul societății beneficiare.

Prevederile art.128(7) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile transferului de active efectuat atât **în urma vânzării acestora**, cât și în urma unor operațiuni precum divizarea, fuziunea **ori ca aport în natură la capitalul unei societăți**.

Reglementările legale invocate de contestatoare privesc doar operațiunea de aport la capitalul unei societăți comerciale, în schimbul obținerii de titluri de participare, operațiune ce nu privește cauza dedusă judecării în calea administrativă de atac.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.210(1) și art.216(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE :**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. \_\_\_\_\_ S.R.L. Brăila pentru obligații fiscale suplimentare în sumă totală de \_\_\_\_\_ lei, din care TVA în sumă de \_\_\_\_\_ lei și majorări de întârziere aferente acesteia în sumă de \_\_\_\_\_ lei, precum și pentru T.V.A. respinsă la rambursare în sumă de \_\_\_\_\_ lei, stabilite de Activitatea de Inspecție Fiscală prin decizia de impunere nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2010.

Prezenta decizie este definitivă în calea administrativă de atac conform prevederilor art.210 (2) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare și poate fi atacată în termen de șase luni de la comunicare la Tribunalul Brăila, conform prevederilor art.218(2) din același act normativ.

**DIRECTOR EXECUTIV,**