

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

DECIZIA nr. 253 din 07.07.2010 privind
solutionarea contestatiei formulata de **SC RR SRL**,
cu sediul in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./.....2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./.....2010, inregistrata sub nr./.....2010 de catre Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala asupra contestatiei formulate de SC RR SRL nr./.....2009, transmisa de Administratia Finantelor Publice sector x sub nr./.....2009.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura organului fiscal teritorial sub nr./.....2009 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2009 si comunicata sub semnatura in data de 25.09.2009.

SC RR SRL contesta suma de **C lei** reprezentand:

- V lei TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata;
- A lei obligatii fiscale accesorii.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu dispozitiile art. II alin. (1) din O.U.G. nr. 39/2010, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC RR SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC RR SRL, pentru perioada 06.02.2009-31.07.2009, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr./.....2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2009, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2009, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de S lei si la stabilirea TVA ramasa de plata in suma de V lei si majorari de intarziere aferente in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata, SC RR SRL solicita anularea deciziei de impunere nr. vvv/zz.zz.2009, exonerarea de la plata catre bugetul de stat a sumei de C lei reprezentand TVA de plata si obligatii fiscale accesorii si obligarea organului de inspectie fiscala la recunoasterea dreptului de rambursare a sumei de S lei.

In sustinerea contestatiei SC RR SRL arata ca suma contestata provine din neacceptarea la deducere a TVA in suma de D lei aferenta materiilor prime, materialelor, ambalajelor, semifabricatelor, produselor finite, obiectelor de inventar si mijloacelor fixe achizitionate de la vanzatorul SC A SRL pe motiv ca operatiunea reprezinta un transfer de active neimpozabil in temeiul art. 128 alin. (7) si art. 155¹ alin. (10) din Codul fiscal.

Contestatoarea sustine ca transferul de active este definit la art. 27¹ alin. (5) si (11) din Codul fiscal, care transpune Directiva 90/434/CEE ce are ca scop eliminarea dispozitiilor fiscale ce dezavantajeaza operatiunile de fuziune, divizare, transfer de active si schimb de actiuni si trebuie inteles ca o operatiune prin care o societate transfera, fara a fi dizolvata, totalitatea sau una din mai multe ramuri ale activitatii sale, unei alte societati in schimbul titlurilor de participare la capitalul societatii beneficiare. Ca atare, art. 128 alin. (7) din Codul fiscal ar fi aplicabil doar in situatia in care s-ar indeplini cele doua conditii cumulative, respectiv transferul sa se fi realizat in schimbul transferarii titlurilor de participare la capitalul societatii beneficiare si ar fi avut loc un transfer al totalitatii activului si pasivului unei diviziuni dintr-o societate, si nu simpla vanzare ce a avut loc intre cele doua societati, prin care cumparatorul datoreaza vanzatorului o suma de bani in schimbul achizitionarii unor active.

Mai mult, Ministerul Finantelor Publice prin Directia de legislatie in domeniul TVA s-a pronuntat in sensul ca, in cazul unui transfer de active, se poate pune problema ajustarii dreptului de deducere a taxei deduse de cedent de catre beneficiar in cazul in care utilizeaza activele in vederea realizarii unor operatiuni fara drept de deducere, ceea ce nu este cazul SC RR SRL, dupa cum rezulta din adresa nr./23.03.2009.

Societatea sustine ca nu ne aflam nici in situatia reglementata de art. 27 din Codul fiscal cu privire la reorganizari, lichidari si alte transferuri de active si titluri de participare.

Interpretarea data de organele de inspectie fiscala prevederilor art. 128 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 creeaza un precedent periculos, intrucat ar obliga contribuabilii vanzatori la neemiterea facturii si necolectarea taxei in cazul tuturor vanzarilor de marfa ce pot constitui pentru cumparator o structura independenta capabila sa efectueze activitati economice separate, in baza principiului unde legea nu distinge, nici interpretul nu trebuie sa distinga. De exemplu, o parte din materiile prime achizitionate de la SC A SRL si pentru care nu s-a acordat drept de deducere au fost achizitionate de vanzatorul SC A SRL chiar cu scopul revanzarii lor catre cumparatorul SC RR SRL, revanzare realizata chiar in ziua achizitionarii lor.

De asemenea, contestatoarea sustine ca prin actele administrative atacate nu s-a stabilit ca intre vanzator si cumparator a avut loc un transfer al activelor in sensul prevederilor art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, ca activele achizitionate nu sunt utilizate in vederea realizarii de operatiuni fara drept de deducere, ci in scopul unor operatiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere si ca insasi organele de inspectie fiscala au stabilit, cu privire la acelasi facturi, ca vanzatorul SC A SRL in mod corect a inregistrat sumele reprezentand baza de impozitare si TVA aferenta. Totodata, Codul fiscal recunoaste expres cazurile de nerecunoastere a dreptului de deducere sau rambursare a TVA, respectiv doar pentru situatiile in care este vorba de operatiuni scutite sau operatiuni pentru care se aplica masurile de simplificare, nu si pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (7), atunci cand acest articol este aplicabil.

Prin adresele inregistrate sub nr./.....2010 si nr./.....2010 SC RR SRL isi completeaza si/sau reia motivatiile ce stau la baza contestatiei sale, sustinand ca neimpozitarea transferului de active are caracter de facilitate, fiind acordata companiilor implicate pentru prevenirea suprasolicitarii resurselor lor financiare, dar nu a apelat la aceasta facilitate intrucat la data realizarii tranzactiilor (februarie 2009) in Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal nu era transpusa jurisprudenta Curtii Europene de Justitie din cazul C-497/01 Zita Modes, transpunere care s-a realizat ulterior prin H.G. nr. 1.620/2009. Neutilizarea acestei facilitati nu poate fi sanctionata cu pierderea dreptului de deducere decat in cazul in care ar conduce la un avantaj fiscal necuvenit, asa cum rezulta din hotararea Curtii din cauzele conexe C-95/07 si C-96/07, asa cum au fost preluate la pct. 46 alin. (4) din Normele

metodologice, introdus de H.G. nr. 1.620/2009. In acest a solicitat si punctul de vedere al directiei de specialitate din Ministerul Finantelor Publice prin adresa nr./.....2010.

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

SC RR SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../.....2009, detine codul unic de inregistrare si este inregistrata in scopuri de TVA (platitoare de TVA) incepand cu data de2009.

Activitatea principala:, cod CAEN 2.....

Prin cauza supusa solutionarii organul de solutionare a contestatiilor este investit sa se pronunte daca societatea contestatoare poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de materii prime, materiale, materiale auxiliare, materiale pentru ambalat, semifabricate, produse finite, obiecte de inventar si mijloace fixe, in conditiile in care aceste achizitii nu reprezinta simple livrari de bunuri, ci reprezinta un transfer al activitatii de productie a radiatoarelor de la cedent la cesionar, ce imbraca forma unui transfer partial de active neimpozabil din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In fapt, SC RR SRL a solicitat la rambursare TVA in cuantum de S lei, iar in urma inspectiei fiscale s-a emis decizia de impunere nr. vvv/zz.zz.2009, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea integrala a sumei solicitate la rambursare si la stabilirea TVA ramasa de plata in suma de V lei si majorari de intarziere aferente in suma de A lei, calculate pe perioada 25.04.2009-25.06.2009.

Din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2009 rezulta ca diferenta stabilita provine din nerecunoasterea deductibilitatii TVA in suma de D lei, aferenta achizitiilor de materii prime, materiale, materiale auxiliare, materiale pentru ambalat, semifabricate, produse finite, obiecte de inventar si mijloace fixe, efectuate de societate in perioada 06.02.2009-31.03.2009 de la cedenta SC A SRL si tratate ca transfer partial de active in sensul prevederilor art. 128 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, conform art. 126, art. 128, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei **sunt operatiuni impozabile** in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, **constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri** sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata; [...]"

"Art. 128. - (1) **Este considerata livrare de bunuri** transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

(7) **Transferul tuturor activelor sau al unei parti a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active** sau, dupa caz, si de pasive, indiferent **daca este realizat** ca urmare a vanzarii sau ca **urmare a unor operatiuni precum divizarea**, fuziunea ori ca aport in natura la capitalul unei societati, **nu constituie livrare de bunuri** **daca primitorul activelor este o persoana impozabila**. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului in ceea ce priveste ajustarea dreptului de deducere prevazuta de lege".

Art. 145. - (2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) **operatiuni taxabile**; [...]"

"Art. 146. - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza **sa îi fie livrate** sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155".

Cu privire la transferul total sau partial al activelor, pct. 6 alin. (6) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

"Se considera transfer partial de active in sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal transferul tuturor activelor sau al unei parti din activele investite intr-o anumita ramura a activitatii economice, daca acestea constituie din punct de vedere tehnic o structura independenta, capabila sa efectueze activitati economice separate. De asemenea, se considera ca transferul partial are loc si in cazul in care bunurile imobile in care sunt situate activele transferate de cedent nu sunt instrainate, ci realocate altor ramuri ale activitatii aflate in uzul cedentului".

*Potrivit dispozitiilor legale sus-citate, orice persoana impozabila are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata rezultata **numai din livrari** de bunuri si prestari de servicii, achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile sau a celorlalte categorii de operatiuni care îi dau dreptul de deducere. In cazul in care transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar are ca obiect transferul partial sau total al activelor unei persoane impozabile, atunci transferul respectiv **nu constituie livrare** de bunuri daca primitorul este tot o persoana impozabila.*

In speta, in legatura cu achizitiile de materii prime, materiale, materiale auxiliare, materiale pentru ambalat, semifabricate, produse finite, obiecte de inventar si mijloace fixe, efectuate de SC RR SRL in perioada 06.02.2009-31.03.2009 de la SC A SRL, prin raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2009 si procesul-verbal de control incrucisat nr./.....2009 organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- activele au fost vandute cu ocazia reorganizarii activitatii SC A SRL in luna februarie 2009, prin preluarea activitatii de productie de catre SC RR SRL, persoana juridica distincta, nou-infiintata (...2009), afiliata cu SC A SRL prin asociat si administrator, ambele societati avand sediul la adresa din, sector x, Bucuresti;

- primul venit din productia de radiatoare a fost obtinut de SC RR SRL in data de 11.02.2009;

- activele destinate productiei de radiatoare (materii prime, materiale, materiale auxiliare, materiale pentru ambalat, semifabricate, produse finite, obiecte de inventar si mijloace fixe) nu au parasit incinta din spatiul situat in, ulterior vanzarii lor de catre SC A SRL, efectuandu-se in fapt doar o reorganizare "si in spatiu" a sectiilor de productie pentru optimizare;

- SC A SRL a "desfasurat activitatea de productie radiatoare pana la data de 31.01.2009. Ultima predare de produse finite de catre Sectia Ambalare (aflata ultima in flux fabricatie) catre Gestiunea produse finite s-a efectuat in02.2009", iar dupa vanzarea activelor nu mai detine logistica necesara desfasurarii productiei de radiatoare;

- utilajele de productie utilizate de catre SC A SRL in desfasurarea productiei de radiatoare au fost vandute catre SC RR SRL, cu exceptia unor mijloace fixe avand durata de viata expirata, amortizate integral, pana la data facturarii acestea aflandu-se in probe, in asteptarea acordului bancii finantatoare pentru instrainarea lor;

- intre cele doua societati s-a incheiat contractul de novatie din data de 25.03.2009 prin care SC RR SRL a preluat toate drepturile si obligatiile SC A SRL ce decurg din Conventia de credit/14.12.2006 incheiata cu Banca SA si din Conditii speciale de finantare nr./02.03.2007 la contractul de credit din 02.03.2007 incheiat cu Banca SA, creditul de investitii avand ca obiect mijloacele fixe instrainate;

- personalul utilizat de SC A SRL in productia de radiatoare in numar de 190 de angajati a parasit, in parte, unitatea prin demisie sau prin concediere dupa expirarea perioadei de preaviz,

o parte a fost redistribuit catre alte departamente, iar mare parte a fost angajat in cadrul SC RR SRL;

- in luna februarie 2009 personalul SC RR SRL a fost de 115 angajati, iar in perioada martie-august 2009 au fost incheiate contracte de munca cu 7 angajati;

- o parte din clientii si furnizorii SC A SRL au devenit ulterior infiintarii SC RR SRL clientii si furnizorii acesteia.

Concluzionand, organele de inspectie fiscala au calificat tranzactia drept transfer de afacere (de active) in sensul prevederilor art. 128 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care nu constituie o livrare de bunuri in sensul taxei pe valoarea adaugata si pentru care nu trebuia emisa factura cu TVA aferenta, ci documentul mentionat la art. 155¹ alin. (10) din lege.

Prin contestatia formulata SC RR SRL sustine, in esenta, ca intre cele doua societati nu a avut loc un transfer de active ce intra sub incidenta art. 128 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrucat nu s-a realizat in schimbul transferarii titlurilor de participare din capitalul societatii beneficiare si nu a vizat totalitatea activelor si pasivelor societatii cedente, ci o livrare de bunuri, operatiune impozabila si pentru care cumparatorul avea drept de deducere a taxei.

Sustinerile SC RR SRL sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei pentru motivele ce succed:

1. Tratarea transferului total sau partial de active ca o operatiune ce nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata este justificata, in principal, de faptul ca intr-o astfel de operatiune, cumparatorul ar fi fost obligat sa faca un efort considerabil, in raport cu resursele de care dispune, cu finantarea TVA platita vanzatorului, chiar daca taxa ar fi dedusa si ar putea fi recuperata ulterior de la bugetul de stat.

Un asemenea tratament aplicat transferurilor de active ramane la latitudinea statelor membre si, odata adoptat, devine obligatoriu, dupa cum rezulta din art. 19 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, care prevede:

"In cazul unui transfer, indiferent daca este efectuat cu plata sau nu, sau sub forma de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei parti a acestora, statele membre pot considera ca nu a avut loc nici o livrare de bunuri si ca persoana careia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului.

Statele membre pot adopta masurile necesare pentru a preveni distorsionarea concurentei, in cazul in care beneficiarul este o persoana partial impozabila. De asemenea, acestea pot adopta orice masuri necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin aplicarea prezentului articol".

Din cuprinsul dispozitiilor reglementate atat de art. 128 alin. (7) din Codul fiscal (legislatia nationala), cat si de art. 19 din Directiva 2006/112/CE (legislatia comunitara) rezulta ca transferul total sau partial de active este tratat ca operatiune ce nu reprezinta o livrare de bunuri, indiferent daca un astfel de transfer este realizat ca urmare a vanzarii sau ca urmare a unor operatiuni cum sunt divizarea, fuziunea ori aportul in natura la capitalul societatii primitoare.

In acest sens, transferul activelor nu poate avea semnificatia data de art. 27¹ alin. (3) pct. 5 si pct. 11 din Codul fiscal, care transpune Directiva 90/434/CEE si nici cea data de art. 27 din Codul fiscal, asa cum gresit sustine contestatoarea, intrucat acestea se aplica doar in cazul societatilor platitoare de impozit pe profit sau un impozit similar impozitului pe profit, in timp ce sfera de aplicare a prevederilor art. 128 alin. (7) din Codul fiscal vizeaza toate persoanele impozabile in intelesul taxei pe valoarea adaugata, reprezentate de persoanele fizice, grupurile

de persoane, institutiile publice, persoanele juridice si orice alte entitati capabile sa desfasoare o activitate economica.

Cum art. 128 alin. (7) din Codul fiscal *reglementeaza expresis verbis faptul ca transferul de active sau parti de active are loc, in intelesul taxei pe valoarea adaugata, si in cazul in care operatiunea este realizata ca urmare a unei vanzari*, nu numai atunci cand operatiunea are loc ca urmare a divizarii, fuziunii ori aportului in natura, apare ca vadit eronata sustinerea societatii privind aplicabilitatea acestui articol doar in situatia in care are loc un transfer total de active si pasive in schimbul transferarii titlurilor de participare la capitalul societatii beneficiare.

2. In contextul aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, tara noastra s-a obligat, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA, precum si deciziile Curtii Europene de Justitie, astfel ca interpretarile Curtii sunt luate in considerare in vederea aplicarii uniforme a legii, tinandu-se cont si de circumstantele concrete ale fiecarei cauze in parte.

Astfel, se retine ca notiunea de "transfer [...] al tuturor activelor sau al unei parti a acestora" a fost interpretata de Curtea Europeana de Justitie in sensul ca aceasta include transferul unui fond de comert sau al unei parti autonome dintr-o intreprindere cuprinzand elemente corporale si, daca este cazul, necorporale care, impreuna, constituie o intreprindere sau parte a unei intreprinderi susceptibile sa desfasoare o activitate economica autonoma, dar ca aceasta nu include simpla cesiune de bunuri, precum vanzarea unui stoc de produse (paragr. 40 din Hotararea data in cazul C-497/01 Zita Modes).

Totodata, din jurisprudenta degajata in cazurile C- 408/98 Abbey National, C-497/01 Zita Modes si C-137/02 Faxworld reiese ca transferul de active se refera la o multitudine de resurse tangibile si intangibile care faciliteaza dezvoltarea unei activitati economice care urmareste un obiectiv precis. Resursele transferate trebuie sa constituie o structura independenta din punct de vedere tehnic, capabila sa efectueze activitati economice separate, iar primitorul lor trebuie sa continue activitatea sau partea din activitatea economica ce i-a fost transferata, fara sa existe intentia lichidarii afacerii. Pentru a vorbi de un transfer de active in afara sferei de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, se au in vedere mijloacele fixe, echipamentele, stocurile, clientii, furnizorii, resursele umane, cu alte cuvinte factorii de productie ce au relevanta in afacere in raport de natura activitatii transferate.

Toate aceste interpretari ale jurisprudentei comunitare au fost integrate si explicitate in legislatia nationala prin H.G. nr. 1.620/2009 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care la pct. 6 alin. (8) prevede:

"Transferul de active prevazut la art. 128 alin. (7) din Codul fiscal este un transfer universal de bunuri si/sau servicii, **acestea nemaifiind tratate individual, ci ca un tot unitar la persoana impozabila cedenta**, indiferent daca este un transfer total sau partial de active. Se considera transfer partial de active in sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal transferul tuturor activelor sau **al unei parti din activele investite intr-o anumita ramura a activitatii economice**, **daca acestea constituie din punct de vedere tehnic o structura independenta, capabila sa efectueze activitati economice separate**, indiferent **daca este realizat** ca urmare a vanzarii sau **ca urmare a unor operatiuni precum divizarea**, fuziunea ori ca aport in natura la capitalul unei societati. De asemenea, se considera ca transferul partial are loc si in cazul in care bunurile imobile in care sunt situate activele transferate de cedent nu sunt instrainate, ci realocate altor ramuri ale activitatii aflate in uzul cedentului. Simplul transfer al unor active nu garanteaza posibilitatea continuarii unei activitati economice in orice situatie. **Pentru ca o operatiune sa poata fi considerata transfer de active, in sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, primitorul activelor trebuie sa intentioneze sa desfasoare activitatea economica sau partea din activitatea economica care i-a fost transferata, si nu sa lichideze imediat activitatea respectiva si, dupa caz, sa vanda eventualele stocuri**. Pentru calificarea unei activitati ca transfer de active, nu este relevant daca primitorul activelor este autorizat pentru desfasurarea activitatii care i-a fost transferata sau daca are in obiectul de activitate respectiva activitate. In

acest sens a fost pronuntata hotararea Curtii Europene de Justitie in cazul C-497/01 - Zita Modes".

In speta, asa cum rezulta si din nota explicativa a administratorului/asociatului societatii din data de 14.09.2009, activitatea SC A SRL a fost supusa unei reorganizari in luna februarie 2009 si, in contextul crizei economice si duratei mari de parcurgere a procedurilor de divizare, s-a procedat la constituirea in data de 03.02.2009 a unei noi societati comerciale SC RR SRL, care a preluat productia de radiatoare de la SC A SRL.

In acest scop, activele destinate productiei de radiatoare constand in materii prime, materiale, materiale auxiliare, materiale pentru ambalat, semifabricate, produse finite, obiecte de inventar si mijloace fixe, au fost transferate printr-o tranzactie de vanzare intre cele doua societati, fara ca activele sa-si schimbe locatia. Si o mare parte din angajatii specializati in productia de radiatoare de la vechea societate a fost angajata la noua societate, primul contract de munca fiind incheiat in data de 04.02.2009, iar in data de 11.02.2009 SC RR SRL a realizat prima livrare din productia de radiatoare. Totodata, clientii si furnizorii SC A SRL au fost preluati in mare parte de SC RR SRL, iar pentru creditul de investitii avand ca obiect mijloacele fixe transferate a intervenit un contract de novatie intre cele doua societati.

Prin urmare, **din ansamblul elementelor tranzactionate si din modalitatea concreta in care s-a realizat tranzactia, rezulta ca, in fapt, in intelesul taxei pe valoarea adaugata nu s-a realizat o livrare de bunuri, ci un transfer de afacere constand in transferul partial de active concretizat intr-o structura independenta din punct de vedere tehnico-functional, ce a permis cumparatorului continuarea activitatii economice constand in productia de radiatoare transferata de cedent** (dovada fiind si prima livrare de radiatoare realizata de primitorul activelor in data de 11.02.2009, la u zile de la data infiintarii acestuia).

In aceasta situatie, nefiind vorba de o livrare de bunuri, cedentul SC A SRL nu trebuia sa intocmeasca factura conform art. 155 alin. (1) din Codul fiscal, ci documentul specific reglementat de art. 155¹ alin. (10) din Codul fiscal, respectiv:

"Transferul partial sau integral de active, prevazut la art. 128 alin. (7) si la art. 129 alin. (7), se va evidentia intr-un document intocmit de partile implicate in operatiune, fiecare parte primind un exemplar al acestuia. Acest document trebuie sa contina urmatoarele informatii:

- a) un numar de ordine secvential si data emiterii documentului;
- b) data transferului;
- c) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare in scopuri de TVA, prevazut la art. 153, al ambelor parti, dupa caz;
- d) o descriere exacta a operatiunii;
- e) valoarea transferului".

3. Invocarea ajustarii dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata dedusa initial de cedent de catre primitorul activelor transferate nu are nicio o legatura cu cauza ce face obiectul contestatiei, intrucat se refera doar la situatiile in care primitorul este persoana impozabila si realizeaza atat operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, cat si operatiuni scutite fara drept de deducere. Cum societatea contestatoare, in calitate de persoana impozabila primitoare de active, realizeaza exclusiv operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, nu exista obligatia ajustarii, contestatoarea echivaland in mod eronat transferul de active neimpozabil cu obligatia ajustarii dreptului de deducere. In acest sens, punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice exprimat prin adresa nr./23.03.2009 nu are relevanta in solutionarea cauzei intrucat nu se refera la inaplicabilitatea prevederilor art. 128 alin. 7 din Codul fiscal in situatiile in care beneficiarii nu realizeaza decat operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deducere.

Este eronata si sustinerea contestatoarei referitoare la nestabilirea prin actele administrative atacate a faptului ca intre cele doua parti s-a realizat un transfer de active in intelesul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, in conditiile in care in raportul de inspectie fiscala nr.

ttt/z.z.z.2009 (pg. 16) si in decizia de impunere nr. vvv/z.z.z.2009 (pg. 4) organele de inspectie fiscala au calificat aceasta tranzactie drept transfer de afacere, in intelesul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal. De asemenea, constatarile organelor de inspectie fiscala din procesul-verbal nr./.....2009 nu vizeaza tratamentul fiscal al transferurilor de active de la vanzatorul SC A SRL catre societatea cumparatoare, ci concordanta intre facturile emise, jurnalele de vanzari si decontul de taxa in ceea ce priveste baza de impozitare si taxa pe valoarea adaugata aferenta.

4. Referitor la "precedentul" creat prin interpretarea data tranzactiei de catre organele de inspectie fiscala si aplicarea principiului *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, se retine ca nu orice vanzare de bunuri este considerata drept transfer de active neimpozabil din punct de vedere al TVA.

Dimpotriva, pentru a califica o tranzactie drept transfer de active neimpozabil, atat 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. 128 alin. (7) din Codul fiscal, in baza principiului de drept *actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat*, iar 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, asa cum exemplifica contestatoarea, 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.

5. Sustinerile societatii contestatoare privind diferentierea arbitrara efectuata de organele de inspectie fiscala a facturilor pentru care nu s-a acordat drept de deducere nu sunt justificate, in conditiile in care lipsa documentului specific in care sa se consemneze transferul de active ii este in egala masura imputabila, ca si societatii cedente, iar facturile respective se refera la bunurile destinate realizarii productiei de radiatoare transferata, luate in considerare in ansamblul lor, inclusiv bunuri achizitionate in perioada transferului si tratate din punct de vedere contabil drept marfuri la societatea cedenta, respectiv materii prime la societatea contestatoare si tinand cont de bunurile excluse de la transfer in urma stornarii facturilor.

6. In ceea ce priveste sustinerea societatii referitoare la limitarea cazurilor in care legea fiscala nu recunoaste expres dreptul de deducere, se retine ca art. 146 alin. (1) din Codul fiscal reglementeaza *expresis verbis* faptul ca deductibilitatea TVA vizeaza **bunurile** care au fost sau urmeaza a fi **livrate** si **serviciile** care au fost sau urmeaza a fi **prestate**. Cum transferul de active in sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal **nu reprezinta o livrare de bunuri**, in cauza nu poate fi vorba de deducerea taxei aferenta unei operatiuni neimpozabile, care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata. De altfel, pentru operatiunile care constituie livrari de bunuri si prestari de servicii, **impozabile** din perspectiva TVA prin taxare, scutire cu drept de deducere si scutire fara drept de deducere este obligatorie emiterea **facturilor** (sau a documentelor care tin loc de factura, asa cum este reglementat prin norme), in timp ce pentru transferul de active **neimpozabil** este obligatorie emiterea **documentului** prevazut la art. 155¹ alin. (10) din Codul fiscal. Ca atare, cele doua situatii specifice invocate de contestatoare (operatiunile scutite si operatiunile pentru care se aplica masurile de simplificare) nu au nicio relevanta intrucat vizeaza operatiuni impozabile din perspectiva TVA, in timp ce speta supusa solutionarii vizeaza operatiuni neimpozabile, care nu se includ in sfera de aplicare a TVA.

7. Totodata, faptul ca jurisprudenta comunitara cu privire la neimpozitarea transferului de active a fost transpusa in Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din

Codul fiscal prin art. I pct. E.5 din H.G. nr. 1.620/2009, ulterior realizarii transferului, precum si necunoasterea hotararii Curtii din cazul C-497/01 Zita Modes nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat, **dupa aderarea la Uniunea Europeana, tara noastra este obligata sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA, inclusiv jurisprudenta in materie.** De altfel, sustinerile societatii contestatoare sunt contradictorii in raport de modificarile aduse Normelor metodologice prin H.G. nr. 1.620/2009, in conditiile in care jurisprudenta comunitara din cazul C-497/01 nu ar trebui luata in considerare pe motiv ca nu era transpusa in legislatia interna la data tranzactiei, in schimb cea degajata din cauzele conexe C-95/07 si C-96/07 Ecotrade, si ea netranspusa la momentul respectiv, este obligatorie.

Mai mult, hotararea Curtii Europene de Justitie din cauzele conexe C-95/07 si C-96/07 Ecotrade a vizat aspecte de natura formala din legislatia fiscala italiana, in care persoanei impozabile care era obligata la taxarea inversa i s-a refuzat dreptul de deducere pentru nerespectarea unor obligatii pur contabile si de evidenta si nicidecum aspecte legate de substanta tranzactiilor intre doua persoane impozabile distincte, astfel ca nu exista nicio similitudine cu prezenta cauza.

8. In sfarsit, invocarea caracterului de facilitate pentru neimpozitarea transferului de active, in special pentru societatea cumparatoare, ceea ce ar conduce la *aplicarea "optionala" a dispozitiilor art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, la libera apreciere a societatilor implicate*, este vadit neintemeiata in raport cu dispozitiile legale in materie de TVA, asa cum rezulta si din adresa Directiei de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice in raspunsul la solicitarea contestatoarei din adresa nr./.....2010, comunicat si organului de solutionare a contestatiei prin adresa nr./28.06.2010.

Punctul de vedere al directiei de specialitate, insusit pe deplin si de organul de solutionare a contestatiei este ca dispozitiile art. 128 alin. (7) din Codul fiscal reprezinta o **masura de simplificare in materia taxei pe valoarea adaugata si nu o facilitate**, respectiv:

"Incadrarea transferului de active in categoria operatiunilor care nu intra in sfera de aplicare a TVA reprezinta, din punct de vedere al TVA, o masura de simplificare, nu o facilitate.

In privinta argumentatiei dvs., bazate pe considerentele 39 si 41 din hotararea Curtii Europene de Justitie in cazul C-497/01 - Zita Modes, mentionam ca acestea trebuie intelese si interpretate ca argumente menite sa motiveze neimpozitarea unor astfel de operatiuni, nicidecum impozitarea sau neimpozitarea lor in functie de optiunea si/sau resursele financiare ale cesionarului. De asemenea, tratarea, de catre cedent, a acestei operatiuni ca fiind taxabila din punct de vedere al TVA, nu va avea ca efect, la cesionar, exercitarea dreptului de deducere a taxei facturate in mod eronat de cedent pentru transferul respectiv.

*Tratamentul fiscal aplicat in cazul transferului de active, in masura in care operatiunea la care faceti referire in adresa se califica astfel, este cel indicat la art. 128 alin. (7), iar in situatia in care, la momentul realizarii transferului, operatiunea a fost in mod eronat incadrata ca livrare de bunuri, impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, **cedentul poate proceda la corectarea documentelor, in conformitate cu prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.***

Corectarea taxei colectate in mod eronat la transferul activelor se poate efectua, in conformitate cu prevederile art. 156² alin. (3) din Codul fiscal, prin decontul unei perioade fiscale ulterioare, prin inscrierea informatiilor corectate in decont, la randurile de regularizari".

Rezulta ca SC RR SRL nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de la SC A SRL, constand in materii prime, materiale, materiale auxiliare, materiale pentru ambalat, semifabricate, produse finite, obiecte de inventar si mijloace fixe, utilizate in productia de radiatoare a vanzatorului si destinate pentru aceeasi activitate la cumparator, achizitiile imbracand forma unui transfer partial de active, neimpozabil in sensul prevederilor art. 128 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pentru care nu este permisa deducerea in conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Totodata, se retine ca SC RR SRL are posibilitatea sa-si recupereze taxa nedeductibila de la cedentul afacerii SC A SRL, solicitandu-i acestuia corectia facturilor emise in mod eronat cu TVA, intocmirea documentului specific reglementat de art. 155¹ alin. (10) din Codul fiscal si restituirea taxei achitate in baza facturilor incorecte.

Fata de cele mai sus mentionate, contestatia SC RR SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru diferenta suplimentara prin neadmiterea la deducere a TVA in suma de D lei, cu consecinta respingerii la rambursare a TVA in suma de S lei si stabilirii TVA ramasa de plata in suma de V lei, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2009.

Avand in vedere ca in sarcina contestatoarei s-a retinut ca datorata TVA de plata in suma de V lei, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae* aceasta datoreaza si majorarile de intarziere in suma de A lei, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata si pentru aceasta suma.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 126 alin. (1) lit. a), art. 128 alin. (1) si alin. (7), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 155¹ alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 6 alin. (6) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC RR SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2009, emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x, pentru suma de V lei reprezentand TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata si suma de A lei reprezentand majorari de intarziere aferente.

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