ICCJ – Calificarea unei achiziții de bunuri drept transfer parțial de active. Condiții. Consecințe asupra dreptului de deducere a TVA

Legislaţie relevantă:

Codul fiscal, art. 128 alin. (7)

Potrivit reglementărilor fiscale în vigoare, o persoană impozabilă are dreptul la deducerea taxei pe valoare adăugată, doar în cazul livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile sau a celorlalte categorii de operațiuni care îi dau dreptul la deducere.

Achiziționarea de către o societate, persoană impozabilă, a unor materii prime, materiale auxiliare, obiecte de inventar, mijloace fixe ș.a. destinate realizării aceleași activități ca cea desfășurată anterior de către societatea vânzătoare, are caracterul unui transfer parțial de active, care potrivit dispozițiilor art. 128 alin.(7) din Codul fiscal nu constituie livrare de bunuri și, prin urmare, nu dă dreptul la deducere pentru taxa aferentă, întrucât ca operațiune neimpozabilă, nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată.

Decizia nr. 2748 din 5 martie 2013

Prin acțiunea formulată, reclamanta SC RR SRL a chemat în judecată pe pârâții Administrația Finanțelor Publice Sector 6 și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București solicitând anularea Deciziei nr. 253/07.07.2010 emisă de ANAF – Direcția Generală de Soluționare a

Contestațiilor prin care a fost soluționată contestația formulată împotriva Raportului de Inspecție Fiscală înregistrat sub nr. 2461633/24.09.2009 și a Deciziei de Impunere nr. 162/25.09.2009, anularea actelor administrativ-fiscale, exonerarea sa de la plata către bugetul de stat a sumei 1.196.344 lei, din care: 1.053.392 lei, reprezentând T.V.A. stabilita suplimentar si rămasa de plata și 142.952 lei, reprezentând obligații fiscale accesorii și obligarea organului de inspecție fiscala la recunoașterea dreptului la rambursare a sumei de 184.255 lei, solicitata la rambursare prin decontul de taxa pe valoarea adăugata cu sold suma negativa si opțiune de rambursare, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Sector 6 sub nr.977195500/24 aprilie 2009.

Prin sentința civilă nr. 4738 din 15 iulie 2012 Curtea de Apel București- Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea ca neîntemeiată.

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond a reținut că reclamanta a susținut că cele 7 facturi au fost emise de către vânzătorul S.C. R S.R.L. către cumpărătorul S.C. RR S.R.L. urmare a tranzacțiilor de vânzare de bunuri ce a avut loc între cele două persoane juridice, iar cu privire la bunurile vândute de S.C. R S.R.L. către reclamantă organul fiscal a decis, în mod eronat, și fără a proba, că ne aflăm în prezența unui transfer de active, califică aceste achiziții ca "transfer de afacere", efectuat ca urmare a vânzării așa cum este definit de art. 128 alin. (7) din Legea 571/2003 – privind codul fiscal, ignorând ca acesta precizează expres si limitativ sfera de aplicare ca fiind „Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active" si ca nu face nicio referire la "transfer de afacere".

Definiția transferului de active este dată de art.27^1 alin.3 pct.5 din Codul fiscal, care prevede că *transfer de active*

reprezintă operațiunea prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, totalitatea sau una ori mai multe ramuri ale activității sale către altă societate, în schimbul transferării titlurilor de participare reprezentând capitalul societății beneficiare.

Instanța de fond a considerat că ceea ce trebuie stabilit, în speța de față este dacă, prin cele 7 facturi emise în luna februarie 2009, a avut loc o livrare de bunuri, așa cum este definită prin art.128 alin.1 din Codul fiscal, respectiv, transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, sau dacă de fapt, între cele două societăți, SC R SRL și SC RR SRL, a avut loc un transfer de active, așa cum noțiunea este definită prin dispozițiile legale arătate.

Constatările din Raportul de inspecție fiscală, expun anumite elemente de fapt, care, coroborate și privite în ansamblul lor, conduc la ideea că SC R SRL, nefiind dizolvată, a transferat către SC RR SRL o ramură a activității sale economice, care poate fi considerată o structură independentă.

S-a mai reținut în mod corect în decizia de soluționare a contestației că, în cadrul unui transfer de active neimpozabil, trebuie să se aibă in vedere ansamblul elementelor tranzacționate si modalitatea concreta in care se realizează operațiunea, astfel încât intre părți sa nu se realizeze o simpla vânzare de bunuri, ci o veritabila "transferare a afacerii" de la vânzător la cumpărător, caracterizata prin posibilitatea tehnica si funcționala a cumpărătorului de a continua in mod independent activitatea economica căreia i-au fost atribuite inițial elementele tranzacționate, dar si prin intenția acestuia de a continua aceeași activitate, fără lichidarea imediata a afacerii cumpărate si vânzarea stocurilor.

Chiar dacă legislația fiscală nu face referire la noțiunea de "transferare a afacerii", nefiind consacrată legislativ o asemenea expresie, totuși, aceasta vizează înstrăinarea unei

părți al activității, prin transferul activelor care erau folosite în cadrul acelei activități, în speță activitatea în cauză fiind producția de radiatoare.

Inspectorii fiscali au constatat în urma controlului încrucișat efectuat la cele două societăți, că, activele au fost vândute cu ocazia reorganizării activității, in februarie prin preluarea activității de producție de către SC RR SRL, persoana juridica distincta, nou înființata, afiliata cu SC R SRL, prin asociat si administrator, aceste active nu au părăsit incinta din spațiul situat in Bd. X nr.y, ulterior vânzării.

De asemenea, SC R SRL a desfășurat activitatea de producție radiatoare pana la data de 31.01.2009, ultima predare produse finite de către Secția Ambalare (aflata ultima in flux fabricație) către gestiunea produse finite s-a efectuându-se în data de 03.02.2009 (radiatoare ce se aflau la 31.01.2009 in producție in curs la secția Ambalare, cu finalizare 100% nepredate la gestiunea produse finite)", utilajele de producție utilizate de către SC R SRL in desfășurarea producției de radiatoare au fost vândute către SC RR SRL, cu excepția unor mijloace fixe nevândute, având durata de viață expirată, amortizată integral.

Alte mijloace fixe vândute către SC RR SRL (instalații, tubulatura, atelier mecanic, birou) au fost utilizate de către SC R SRL în alte activități.

Prin contractul de novație din data de 25.03.2009 SC RR SRL a preluat toate drepturile si obligațiile SC R SRL ce decurg din convenția de credit 010-2064/CES2-RG/2006/14.12.2006, încheiată cu Banca X și din Condițiile speciale de finanțare nr.1/02.03.2007 la Contractul de credit datat la 02.03.2007 încheiat cu Banca Comercială Y, ce viza mijloacelor fixe, iar, ca efect al novației s-a încheiat actul adițional nr.2/25.03.2009 la Contractul de cesiune a creanțelor nr. 010-2064/CES1-RG/2006/14.12.2006, prin care

SC R SRL cesionează băncii X, în vederea garantării obligației de rambursare a creditului, precum si a dobânzilor, comisioanelor si a celorlalte costuri aferente, acordate de bancă lui SC RR SRL, toate creanțele sale, precum și accesoriile acestora, creanțe constând în încasările în lei/sau valuta provenind din relațiile comerciale dintre SC R SRL si clienții săi, având calitatea de debitori cedați.

În sfârșit, și în ceea ce privește personalul de specialitate angrenat în activitatea de producție radiatoare, după data de 31.01.2009, data de la care societatea nu a mai desfășurat activitatea de producție radiatoare, o parte au demisionat, o parte au fost redistribuiți în alte departamente de activitate, iar pentru o alta parte a acestuia relațiile contractuale cu angajatorul SC R SRL s-au menținut pana la expirarea perioadei de preaviz, respectiv 24.07.2009, ca urmare a concedierilor individuale/colective”.

Ceea ce este relevant din punct de vedere al personalului de specialitate, este că, mare parte din personalul utilizat direct in activitatea de producție radiatoare de către SC RR SRL, provine din personalul care a fost utilizat in aceeași activitate in perioada anterioara de către SC R SRL, iar o parte din clienții si furnizorii SC R SRL au devenit ulterior înființării SC RR SRL clienții, respectiv furnizorii acesteia.

Prin urmare,Curtea de Apel a apreciat că susținerea societății potrivit căreia nu ar putea fi vorba de un transfer de afacere în lipsa transferării și a clientelei, este neîntemeiată, fiind suficient ca o parte din clienții și furnizorii cedentului să devină ulterior înființării noii societăți care a preluat o parte din active, clienții, respectiv furnizorii acesteia, doar în ceea ce privește segmentul preluat, respectiv producția de radiatoare.

Or, având în vedere această situație de fapt, în contextul în care SC R SRL nu a mai desfășurat începând cu luna februarie 2009, activitatea de producție radiatoare, iar SC RR SRL

desfășoară activitate de producție radiatoare din 06.02.2009, utilizând mijloace fixe achiziționate de la SC R SRL cu factura nr.9000928/28.02.2008, rezultă că, în perioada 06.02.2009-28.02.2009, SC R SRL a vândut active aferente desfășurării producției de radiatoare, constând în materii prime, materiale, materiale auxiliare, materiale pentru ambalat, semifabricate, produse finite, obiecte de inventar, mijloace fixe, care constituie din punct de vedere tehnic, structura capabilă să desfășoare activitate economică separată, astfel încât, activitatea economică transferată a permis continuarea ei de către SC RR SRL, ceea ce califică această tranzacție drept transfer de afacere, încadrându-se astfel în prevederile art. 128 alin.(7) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Susținerile reclamantei că rapoartele de inspecție fiscale sunt contradictorii cu privire la operațiunile fiscale și contabile efectuate de cele 2 societăți în urma tranzacției respective, în sensul că, în raportul de inspecție fiscală întocmit cu ocazia controlului efectuat la S.C. R S.R.L., organul de control stabilește ca vânzătorul SC R SRL în mod corect a înregistrat sumele reprezentând baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată, că a evidențiat corect în deconturile de taxa pe valoarea adăugată aferente perioadei 06.02.-31.07.2009 și că a achitat corect și la scadență taxa pe valoarea adăugată de plată, dar nu acordă cumpărătorului, respectiv reclamantei, drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă, motivând că vânzătorul SC R SRL trebuia să nu emită facturi, să nu înregistreze în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în acestea și nici să o evidențieze în deconturile de taxa pe valoarea adăugată, nu pot fi reținute.

Prin procesul-verbal încheiat la data de 18.09.2009 și înregistrat la organul fiscal sub nr.2461475/18.09.2009, în cadrul controlului încrucișat, inspectorii fiscali constată situația de fapt, așa cum rezultă din evidențele contabile ale

societății, din situația faptică constatată și din explicațiile reprezentantului legal, reținând că aceste sume înscrise în facturile menționate au fost înregistrate corect în jurnalele de vânzări, în balanțele de verificare și evidențiate în deconturile de TVA, aferente perioadei 06.02.2009-31.07.2009, ca operațiuni contabile, din punct de vedere al regularității înregistrării unei asemenea operațiuni, fără să aprecieze asupra naturii operațiunii în sine.

De altfel, nu avem de a face cu un Raport de inspecție fiscală ci cu un control încrucișat, finalizat cu un proces-verbal, prin care se constată efectiv situația de fapt, acest proces-verbal, conducând la finalizarea inspecției fiscale, în ceea ce privește societatea reclamantă.

Invocarea de către reclamantă a existenței unor reglementări, cuprinse în Codul fiscal, interpretabile și lipsurile și echivocitatea multor dispoziții legale, în special cele din domeniul fiscal, lucru care a pus-o în situația de a interpreta și aplica aceste dispoziții legale echivoce, de natură să genereze confuzii și incertitudine, cu privire la procedura transferului de active „efectuat cu ocazia transferului de active” – în situația vânzării, nu poate fi reținută, întrucât vânzarea nu s-a efectuat printr-o singură factură, activele au fost împărțite în mai multe facturi, or nu se poate susține că dispozițiile art. 155^1 alin.(10) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, privind transferul parțial sau integral de active și prevederile art. 128 alin.(7) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, sunt neclare și nici că reclamantul nu avea cunoștință că ceea s-a transferat de la S.C. R S.R.L. la S.C. RR S.R.L., nu erau doar bunurile în sine, ci chiar activitatea de producție a radiatoarelor, cu atât mai mult cu cât, cele două societăți aveau administrator în persoana aceleiași persoane.

De asemenea, susținerea că, prin facturarea bunurilor

comercializate între cele două societăți, Statul Român nu a suferit niciun prejudiciu în sensul că R SRL, vânzătorul, a virat la bugetul de stat TVA aferentă tranzacțiilor, iar reclamanta a exercitat dreptul de deducere,a fost apreciată de instanța de fond ca neîntemeiată, întrucât reclamanta a solicitat dreptul de deducere a unei sume cu titlu de TVA pentru care nu avea dreptul la deducere, având posibilitatea să-și recupereze TVA nedeductibil de la SC R SRL, prin corecția facturilor emise în mod eronat cu TVA, întocmirea documentului specific reglementat de art. 155^1 alin.(10) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și restituirea taxei achitate în baza facturilor incorecte.

Împotriva hotărârii instanței de fond, S.C. RR S.R.L., a declarat recurs, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie. S-au invocat dispozițiile art. 304 pct.8 și art. 304 pct.9 Cod procedură civilă.

În susținerea acestor critici, recurenta-reclamantă a invocat faptul că în timpul soluționării cauzei, prin HG nr.150/23 februarie 2011 au fost aduse precizări cu privire la aplicarea legii respectiv a dispozițiilor art. 128 alin.(7) Cod fiscal prin introducerea la pct.6 alin.(10) din norme a clarificărilor pe care instanța de fond le-a analizat.

Potrivit susținerilor recurentei-reclamante, aceste precizări se referă tocmai la apărarea și menținerea dreptului de deducere a TVA-ului de către cumpărător, în cazul transferului de active, prevăzut de art. 128 alin.(7).

Recurenta-reclamantă a susținut că instanța de fond nu a analizat aspectele invocate în ce privește transferul de active în raport de conținutul HG nr. 150 din 23 februarie 2011, motiv pentru care această omisiune constituie principala critică prevăzută de art. 304 pct.8 Cod procedură civilă.

Consideră recurenta-reclamantă că față de prevederile legale invocate și având în vedere caracterul explicativ al normelor metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, precum și faptul că dispozițiile art. 128 alin.(7) din Codul fiscal nu au suferit modificări, prevederile legale cu privire la transferul de active se aplicau în același mod și înainte de introducerea la pct.6 alin.(10)din norme, a clarificărilor prin Hotărârea Guvernului nr. 150 din 23 februarie 2011, invocând în acest sens o adresă a Ministerului Finanțelor Publice, nr. 421868 din 29 septembrie 2011.

Recurenta-reclamantă a susținut că, în cauza dedusă judecății, încadrarea sau nu a operațiunilor efectuate drept transfer de active în sensul art. 128 alin.(7) din Codul fiscal este lipsită de efecte, având în vedere faptul că aceasta a aplicat regimul de taxare, iar aplicarea lui pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu poate fi sancționată de organele de inspecție fiscală, în sensul anulării dreptului de deducere a taxei la beneficiar, astfel cum prevăd normele metodologice de aplicare a textului de lege menționat.

Recursul este nefondat.

Obligațiile fiscale supuse controlului instanței de contencios administrativ și fiscal pe calea prevăzută de art. 218 alin.(2) Cod procedură fiscală constau în taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin decizia de impunere nr. 162 din 25 septembrie 2009 în valoare de 1.053.392 lei și accesorii în sumă de 142.952 lei în baza raportului de inspecție fiscală nr. 2461633/24 septembrie 2009, obligații fiscale suplimentare, menținute prin Decizia nr. 253/7 iulie 2010 privind soluționarea contestației administrative a recurentei-reclamante.

În esență problema de drept litigioasă privește deductibilitatea taxei pe valoare adăugată, aferentă celor 7

facturi prin care au fost efectuate tranzacții între SC R SRL în calitate de vânzător și SC RR SRL în calitate de cumpărător în legătură cu care autoritatea fiscală cât și instanța de fond au reținut că recurenta-reclamantă nu poate beneficia de dreptul de deducere în conformitate cu dispozițiile art. 146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Prima instanță în mod corect și în acord cu întregul material probator administrat în cauză cât și a dispozițiilor legale, incidente a apreciat că reclamanta în calitate de beneficiară a unui transfer de active – astfel cum este acesta definit de dispozițiile art. 128 alin.(7) din Codul fiscal, nu poate beneficia de un drept de deducere.

Potrivit dispozițiilor art. 126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a)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; […]”.

„Art.128 – (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar.

(7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, 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.”

Potrivit art. 146 –„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a)pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să-i fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155”.

Cu privire la transferul total sau parțial al activelor, dispozițiile pct.6 alin.(8) din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevăd că 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.

Potrivit acelorași dispoziții, 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 parte din activitatea economică care i-a fost transferată, să nu 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 perspectiva acestor prevederi legale, rezultă că orice persoană impozabilă are dreptul la deducerea taxei pe valoare adăugată, doar în cazul livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile sau a celorlalte categorii de operațiuni care îi dau dreptul la deducere.

În cazul transferului parțial sau total al activelor unei peroane impozabile, care potrivit dispozițiilor legale nu constituie o livrare de bunuri conform art. 128 alin.(7) din Codul fiscal, nu îi este aplicabil dreptul de deducere al taxei aferente acestei operațiuni neimpozabile întrucât aceasta nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată.

În speță, astfel cum în mod corect a reținut și instanța de fond, recurenta-reclamantă SC RR SRL nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă achizițiilor de la SC R SRL, achiziții constând în materii prime, materiale auxiliare, materiale pentru ambalat, semifabricate, produse finite, obiecte de inventar și mijloace fixe utilizate în producția de radiatoare a vânzătorului și destinate pentru aceeași activitate, întrucât achizițiile respective reprezintă un transfer parțial de active, care este neimpozabil conform dispozițiilor art. 128 alin.(7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru care nu este prevăzută deducerea în conformitate cu prevederile art. 146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

În ceea ce privește criticile formulate de recurenta-reclamantă potrivit cărora la încadrarea achizițiilor

analizate în dispozițiile art. 128 alin.(7) Cod fiscal instanța de fond ar fi avut în vedere doar Normele metodologice prevăzute de HG nr. 1630 din 31 decembrie 2009 fără a analiza și normele metodologice cuprinse în HG nr. 150 din 23 februarie 2011, instanța de control judiciar le apreciază ca fiind nefondate întrucât, astfel cum rezultă chiar din adresa nr. 421866/29 septembrie 2011 emisă de Ministerul Finanțelor Publice invocată de recurentă, prevederile art. 128 alin.(7) din Codul fiscal cu privire la transferul de active nu au fost modificate și se aplicau în același mod și înainte de introducerea clarificărilor de la pct.6 alin.(10) din norme prin HG nr.150/2011.

Nefondate sunt și criticile recurentei-reclamante potrivit cărora indiferent de încadrarea sau nu a operațiunilor drept transfer de active, în sensul art. 128 alin.(7) din Codul fiscal, aceasta ar fi lipsită de efecte întrucât recurenta a aplicat regimul de taxare iar aplicarea acestuia nu poate fi sancționată cu anularea dreptului de deducere întrucât conform normelor metodologice invocate respectiv pct.6 alin.(10) din HG nr. 150/2011, aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de către organele fiscale în sensul anulării dreptului de deducere a taxei la beneficiar decât în situația în care operațiunile respective sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, ceea ce nu este cazul în speța dedusă judecății.

Pe de altă parte, recurenta-reclamantă are posibilitatea legală de a-și recupera TVA-ul nedeductibil de la cedentul afacerii SC R SRL, astfel cum s-a menționat atât în decizia nr.253/07.07.2010 privind soluționarea contestației sale cât și prin sentința instanței de fond, solicitându-i acestuia corecția facturilor emise eronat cu TVA, întocmirea documentului prevăzut de art.155^1 alin.(10) din Codul fiscal și restituirea taxei achitate în baza facturilor incorecte.

Având în vedere toate aceste considerente, Înalta Curte reținând că sentința instanței de fond este legală și temeinică, neexistând motive de casare sau modificare a acesteia, în temeiul dispozițiilor art. 312 alin.(1) Cod procedură civilă, coroborat cu art. 20 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, a respins recursul formulat în cauză, ca nefondat.