

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ PENTRU TRANSFERUL DE ACTIVE



Dr. ec. **Emilian DUCA**

Abstract

The Romanian VAT legislation provides for simplification measures for the transfer of a totality of assets (or part thereof) with the purpose to diminish restructuring costs and administrative formalities. Therefore, the provisions of the fiscal Code must be interpreted in good faith, within the limits established by the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union (CJEU). A critical aspect is the identification of the criteria that differentiate such transfer (of a totality of assets or part thereof) from a mere asset sale. In this article, some elements are highlighted, resulting from the jurisprudence of the CJEU, which must be taken into account for the correct application of these simplification measures (no-supply rule).

Keywords: *value added tax, business transfer, transfer of going concern, no-supply rule, abuse of right.*

1. Transfer de active. Noțiune

Transferul de active este reglementat de art. 270 alin. (7) (pentru livrarea de active corporale) și art. 271 alin. (6) C. fisc.¹ (pentru activele necorporale, tratate ca servicii, din punctul de vedere al TVA) și de pct. 7 alin. (8) și (9) din Normele metodologice de aplicare a titlului VII C. fisc. Astfel, la art. 270 alin. (7) C. fisc. se stabilește regula (eng.: *no-supply rule*) că: „Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2), în condițiile stabilite prin normele metodologice. (...)” Regula se aplică în mod similar și în cazul activelor necorporale (vezi art. 271 C. fisc.).

¹ Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare.

Prevederile art. 270 alin. (7) C. fisc. transpun prevederile art. 19 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată² (Directiva TVA): „În cazul unui transfer, indiferent dacă este efectuat cu titlu oneros sau nu, sau sub formă de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, statele membre pot considera că nu a avut loc nicio livrare de bunuri și că persoana căreia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului.

Statele membre pot adopta măsurile necesare pentru a preveni denaturarea concurenței, în cazul în care beneficiarul este o persoană parțial impozabilă. De asemenea, acestea pot adopta orice măsuri necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin aplicarea prezentului articol.”

Practic, prevederile art. 19 din Directiva TVA au fost incluse în vederea simplificării administrării TVA și pentru protejarea resurselor operatorilor economici. În același timp, art. 19 din Directivă permite statelor membre să adopte măsuri atât de prevenire a denaturării concurenței (prin mecanismul de ajustare a dreptului de deducere a TVA), cât și de prevenire a evaziunii fiscale sau a fraudei. În mod distinct de aceste măsuri, trebuie luate în considerare prevenirea și sancționarea abuzului de drept.

2. Abuzul de drept

În cazul specific al TVA, abuzul de drept reprezintă o dezvoltare jurisprudențială³, pentru a justifica refuzul acordării dreptului de deducere a TVA, care reprezintă un drept fundamental în domeniul TVA. Relativ recent, conceptul definit de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) a fost codificat la art. 11 alin. (12) C. fisc. Astfel: „În cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. Organele fiscale competente au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv. Pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite **cumulativ** două condiții:

a) tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale;

b) trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal.”

² Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în J. Of. L nr. 347 din 11 decembrie 2006, cu modificările și completările ulterioare.

³ În acest sens există o serie de hotărâri ale Curții Europene de Justiție (CJUE) sau ale Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), dintre care menționăm hotărârea în cauza **C-255/02, Halifax și alții**.

Chiar dacă textul art. 11 C. fisc. face trimitere expresă la exercitarea dreptului de deducere a TVA, jurisprudența CJUE impune ca abuzul de drept să fie sancționat, chiar dacă practica abuzivă nu este considerată fraudă de legea română sau nu este sancționată în mod expres de aceasta (vezi, de exemplu, hotărârea în cauza **C-251/06, E. Cussens, J. Jennings, V. Kingston**⁴).

Așadar, jurisprudența CJUE impune ca abuzul de drept să fie sancționat prin refuzul acordării unor facilități fiscale în domeniul TVA, cum sunt scutirile de taxă sau, în cazul nostru, refuzul aplicării facilității (non-livrării) în cazul unor operațiuni care sunt destinate, în principal, obținerii unor avantaje fiscale.

O aplicare practică a principiului interzicerii abuzului de drept îl reprezintă condiția introdusă în dispozitivul hotărârii pronunțate în cauza **C-497/01, Zita Modes**: Beneficiarul transferului să dovedească intenția de a opera afacerea transferată, respectiv faptul că nu intenționează să o lichideze imediat și să vândă stocurile, dacă acestea există. Așadar, o vânzare a unui număr de active care nu conduce la continuarea afacerii este o operațiune care nu poate beneficia de facilitatea prevăzută de directivă, fiind o practică abuzivă destinată obținerii unui avantaj fiscal: exceptarea de la plata TVA pentru activele transferate.

3. Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE)

Pentru interpretarea prevederilor legale de mai sus vom face apel la jurisprudența CJUE în spețe similare celei analizate. Menționăm că, potrivit art. 11 alin. (11) C. fisc.⁵, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de jurisprudența CJUE.

3.1. Cauza C-497/01, Zita Modes

Hotărârea din această cauză este citată și de normele metodologice și a clarificat, în bună măsură, obligațiile care revin părților pentru a beneficia de exceptarea din sfera de aplicare a TVA (*no-supply rule*).

Zita Modes a cedat, în anul 1996, un magazin de confecții către un cumpărător (Milady) care administra o parfumerie. Pentru acest transfer, Zita Modes a emis factura fără TVA, iar autoritățile fiscale au solicitat plata TVA, considerând că Zita

⁴ CJUE a stabilit în primul punct al dispozitivului hotărârii că: „Principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că poate fi aplicat direct, independent de o măsură națională de transpunere a sa în ordinea juridică internă, pentru a refuza scutirea de taxa pe valoarea adăugată a vânzărilor de bunuri imobile, precum cele în discuție în litigiul principal, efectuate înaintea pronunțării Hotărârii din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121), fără ca principiile securității juridice și protecției încrederii legitime să i se opună.”

⁵ Art. 11 alin. (11) C. fisc.: „În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.”

Modes a efectuat o simplă livrare de bunuri, întrucât cumpărătorul avea un alt obiect de activitate decât Zita Modes. CJUE a reținut în considerentele hotărârii (pct. 43-46) că:

a) Tratarea beneficiarului ca succesor al furnizorului activelor este o consecință a aplicării art. 19 din Directivă și nu reprezintă o condiție pentru aplicarea non-livrării descrise la același articol din Directivă (pct. 43);

b) Curtea interpretează prevederile art. 19 din Directivă (care corespund art. 5 din Directiva a VI-a, în vigoare la momentul respectiv) în sensul că acestea nu se aplică atunci când beneficiarul lichidează imediat activitatea transferată și vinde stocurile acesteia, dacă ele există (pct. 44);

c) Beneficiarul nu este obligat să desfășoare înainte de achiziție activitatea derulată de furnizor, întrucât nu există o astfel de prevedere în Directivă (pct. 45).

În dispozitivul hotărârii se stabilește că nu are loc o livrare în cazul în care activele transferate (tangibile și intangibile) constituie un tot unitar (o întreprindere) capabil să desfășoare o activitate economică în mod independent. Cu toate acestea, se arată că beneficiarul transferului trebuie să dovedească intenția de a opera afacerea transferată, respectiv faptul că nu intenționează să o lichideze imediat și să vândă stocurile, dacă acestea există. Curtea a mai stabilit că non-livrarea se aplică indiferent dacă beneficiarul transferului deține sau nu autorizațiile necesare desfășurării activității transferate.

CJUE a stabilit că regula prevăzută la art. 19 din Directivă [care corespunde art. 5 alin. (8) din Directiva anterioară] se aplică în toate situațiile, cu excepția celei în care beneficiarul transferului lichidează imediat afacerea și vinde stocurile (dacă este cazul). Este important de menționat că, la art. 19 din Directiva TVA, a fost adăugată o clauză anti-abuz: „[...] acestea (statele membre, **n.n.**) pot adopta orice măsuri necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin aplicarea prezentului articol”.

3.2. Alte cauze privind transferul de active

Cu privire la aplicarea prevederilor art. 19 din Directiva TVA, CJUE s-a mai pronunțat în cauzele **C-444/10, Schriever**, **C-651/11, X BV**, și **C-17/18, Mailat**.

Astfel, în cauza **C-444/10, Schriever**, CJUE a stabilit că „reprezintă un transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, în sensul acestei dispoziții [art. 19 din Directiva TVA, **n.n.**], transferul proprietății asupra stocului de mărfuri și a echipamentelor unui magazin de comerț cu amănuntul concomitent cu închirierea în favoarea cesionarului a spațiului comercial al magazinului respectiv pe durată nedeterminată, dar reziliabilă în scurt timp de ambele părți, cu condiția ca activele transferate să fie suficiente pentru ca cesionarul să poată continua pe termen lung o activitate economică autonomă”.

Curtea a avut în vedere și circumstanțele speței (de exemplu, durata închirierii a depășit 2 ani de la data transferului).

În cauza **C-651/11, X BV**, CJUE a analizat dacă cesiunea concomitentă a tuturor deținerilor (părților sociale) într-o societate este considerată o non-livrare, în sensul art. 19 din Directivă. La par. 51, Curtea a reținut că „cesiunea în favoarea aceleiași persoane a totalității acțiunilor unei societăți de către toți acționarii acesteia nu poate fi asimilată transferului totalității activelor în sensul articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă (acest articol a fost preluat ca art. 19 din Directiva TVA, **n.n.**)”. Această decizie arată că, **în speță**, nu putem vorbi de transfer de active, în sensul Directivei, dacă nu are loc o livrare de bunuri și, pe cale de consecință, nu se poate vorbi de aplicarea măsurilor de simplificare – non-livrare.

În fine, în cauza **C-17/18, Mailat**, CJUE a stabilit că: „Noțiunea de «transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora», în sensul articolului 19 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretată în sensul că nu acoperă operațiunea prin care un bun imobil care servea unei exploatare comerciale este închiriat, împreună cu mijloacele fixe și cu obiectele de inventar necesare acestei exploatare, chiar dacă locatarul continuă activitatea locatorului sub aceeași denumire.” În plus, pentru această operațiune, Curtea a stabilit că operațiunea analizată constituie o prestație unică, în care închirierea bunului imobil este prestația principală. Această decizie, la fel ca în cauza **C-651/11, X BV**, arată că un transfer de active presupune transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri (livrare de bunuri).

În urma analizei jurisprudenței, vom reține deci că:

a) Un transfer de active presupune ca activele transferate (*corporale și necorporale*) să constituie un tot unitar (o întreprindere) capabil să desfășoare o activitate economică în mod independent. Lipsa transferului de active corporale sau a dreptului de proprietate asupra acestora (vezi cauzele de mai sus) conduce la neaplicarea măsurilor de simplificare.

b) Un transfer de active, care îndeplinește condițiile de mai sus, este considerat *non-livrare* (beneficiază de măsurile de simplificare) în măsura în care din documentele și acțiunile imediate rezultă *intenția de a continua activitatea* care a făcut obiectul transferului.

4. Condiții de aplicare a facilității

La fel ca în cazul altor concepte din domeniul TVA, pentru aplicarea facilității pot fi identificate *condiții de fond* și *condiții de formă* (vezi cazul scutirilor de TVA pentru operațiuni intracomunitare). Aceste condiții au fost transpuse în legislația noastră la pct. 7 alin. (8) și (9) din Normele metodologice. Cu toate acestea, așa cum se prevede la art. 11 C. fisc., în interpretarea dispozițiilor privind TVA trebuie avută în vedere interpretarea oficială a legislației cuprinse în jurisprudența CJUE.

În primul rând, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, o primă condiție de fond este ca operațiunea să vizeze un transfer de active. Acest concept a fost definit pe cale jurisprudențială, prin raportare la pct. 40 din considerentele hotărârii pronunțate de Curtea Europeană de Justiție (CJE) în cauza **C-497/01, Zita Modes**. În acest sens, instanța europeană a stabilit că transferul de active „trebuie interpretat în sensul că include transferul unei întreprinderi sau al unei părți independente a unei întreprinderi, inclusiv elemente tangibile și, după caz, elemente necorporale care, împreună, constituie o întreprindere sau o parte a unei întreprinderi capabile să desfășoare o activitate economică independentă, dar nu include simplul transfer de active, cum ar fi vânzarea unui stoc de produse”.

Această condiție de fond a fost detaliată la pct. 7 alin. (8) și (9) din Normele metodologice, astfel:

a) *Transferul de active* 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.

b) *Transferul parțial de active* constă în 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. 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.

O a doua condiție de fond are în vedere faptul că transferul de active trebuie să aibă ca efect continuarea activității/ramurii de activitate economică la care se referă. În acest sens se face trimitere la condiția anti-abuz reținută în hotărârea CJUE, în cauza **C-497/01, Zita Modes**: „*primitorul activelor trebuie să facă dovada intenției de a desfășura 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.*”

În vederea prevenirii *evaziunii fiscale sau a fraudei*, în normele metodologice s-a stabilit că primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea condiției privind continuarea activității. În mod normal, acest document ar trebui să-l exonereze pe cedentul activelor de eventualele consecințe fiscale care ar rezulta dintr-un comportament incorect al primitorului activelor. Trebuie menționat că furnizarea acestui document reprezintă o condiție de formă pentru aplicarea măsurilor de simplificare. Prin prisma reglementărilor anti-abuz din legislația noastră, declarația pe proprie răspundere ar trebui să fie suficientă pentru ca furnizorul activelor să fie exonerat de răspundere, respectiv de plata TVA, dacă operațiunea ar fi reconsiderată de autoritățile fiscale.

Este important de notat că, pentru calificarea unei activități ca transfer de active, în sensul Directivei TVA, 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.

Cu toate acestea, rămâne de clarificat dacă măsurile de simplificare continuă să se aplice în situații de excepție, care nu puteau fi prevăzute la data transferului de active (de exemplu, dacă primitorul activelor intră în faliment sau dacă nu poate obține autorizațiile pentru a continua activitatea economică preluată).

În fine, pentru asigurarea unui mediu concurențial corect, în aplicarea prevederilor art. 19 din Directiva TVA, normele metodologice prevăd că: *„Persoana impozabilă care este beneficiarul transferului de active este considerată ca fiind succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu. Beneficiarul va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv pe cele privind livrările către sine prevăzute la art. 270 alin. (4) din Codul fiscal, ajustările deducerii prevăzute la art. 304 și 305 din Codul fiscal.”* Aceste prevederi au în vedere ajustarea dreptului de deducere a TVA, dacă succesorul are d) pentru activele achiziționate dacă cedentul și primitorul activelor aplică regimuri TVA diferite, din punctul de vedere al exercitării dreptului de deducere (regim de scutire fără drept de deducere sau pro rata). Ajustarea poate consta în exercitarea dreptului de deducere de către succesor (dacă are drept de deducere), atunci când cedentul nu avea drept de deducere a TVA, pentru bunurile de capital.

Din punct de vedere practic, analiza aplicării măsurilor de simplificare presupune verificarea îndeplinirii condițiilor de fond, prin prisma tuturor împrejurărilor în care are loc transferul:

Nr.	Descriere condiție de fond	Observații
1	Activele transferate trebuie să constituie împreună o întreprindere capabilă să desfășoare o activitate economică independentă.	Pentru diferențierea de o simplă vânzare de active, trebuie luate în considerare unele elemente de context, precum transferul de personal, cesiunea contractelor cu furnizori sau clienți etc.
2	Cesionarul trebuie să intenționeze să opereze afacerea sau partea de întreprindere transferată, și nu, pur și simplu, să lichideze imediat activitatea în cauză și să vândă stocul, dacă există.	Analiza circumstanțelor de fapt include identificarea intențiilor cesionarului, determinate prin probe obiective (în cazul nostru, prin declarația pe proprie răspundere), precum și natura activității economice preluate. Deși statutul de succesor în afacere este o consecință a aplicării măsurilor de simplificare, natura

		tranzacției trebuie să fie de așa natură încât să permită cesionarului să continue activitatea economică independentă desfășurată anterior de vânzător.
--	--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

5. Studiu de caz: Transfer parțial de active (fabrică de mobilă)

În continuare, ne vom apleca asupra situației în care are loc vânzarea unei fabrici (hală de producție) de mobilă, aflată în faza de testare a echipamentelor, care nu deține toate autorizațiile necesare producției de masă.

Având în vedere aspectele jurisprudențiale de mai sus, se pune problema dacă vânzarea activelor care constituie această fabrică (care nu desfășoară efectiv activitatea de producție de mobilă) beneficiază de măsurile de simplificare prevăzute la art. 270 alin. (7) C. fisc.

Condiții de fond

Observăm că fabrica îndeplinește prima condiție de fond, respectiv activele componente constituie o întreprindere, deoarece sunt capabile să desfășoare o activitate economică.

În ceea ce privește a doua condiție de fond – continuitatea afacerii – se pune problema dacă fabrica a desfășurat activitate economică până la data transferului activelor. Deși suntem tentați să spunem că fabrica nu a desfășurat activitate, prin raportare la jurisprudența CJUE (de exemplu, **C-110/94**), putem susține că realizarea investiției în fabrică reprezintă o activitate economică în sensul TVA. Cu toate acestea, în lipsa unei activități de producție efective anterioare transferului va fi pusă sub semnul întrebării continuitatea afacerii, cea de-a doua condiție evidențiată în analiza noastră.

În ipoteza în care fabrica ar fi produs efectiv mobilă, înainte de momentul transferului, condiția continuității presupune ca primitorul activelor să își exprime intenția de a continua producția în fabrică, chiar dacă aceasta ar impune o întrerupere temporară a producției pentru obținerea autorizațiilor. Din punct de vedere practic, declarația pe proprie răspundere a primitorului activelor ar fi suficientă pentru ca vânzătorul (cedentul) să aplice măsurile de simplificare.

Evenimente ulterioare transferului de active

Practica a demonstrat că, de multe ori, bunele intenții sunt contrazise de viața economică. Astfel, transferul de active (fabricii) poate fi urmat de evenimente neprevăzute precum insolvența primitorului activelor, urmată de faliment sau de

reorganizare judiciară, oferte de vânzare a fabricii formulate imediat după achiziție, defectarea sau distrugerea unor porțiuni semnificative din activele achiziționate, care pot interveni imediat după achiziție.

În aceste condiții, se pune problema dacă transferul inițial al fabricii poate fi reconsiderat ca o lichidare a afacerii, în sensul celor menționate în cauza *Zita Modes*.

În opinia noastră, CJUE a stabilit că măsurile de simplificare (regula *no-supply*), prevăzute la art. 19 din Directivă [art. 5 alin. (8) din Directiva anterioară], se aplică în toate situațiile, cu excepția celei în care beneficiarul transferului lichidează imediat afacerea și vinde stocurile (dacă este cazul). În acest context, există argumente pro și contra reconsiderării tranzacției inițiale:

- Pe de-o parte, faptul că societatea nu a exploatat efectiv fabrica reprezintă o situație care poate fi invocată de organele fiscale pentru a impozita transferul inițial, prin refuzul aplicării prevederilor art. 270 alin. (7) C. fisc.

- Pe de altă parte, pentru a reduce riscul acestei interpretări nefavorabile, primitorul activelor ar trebui să dovedească faptul că intenția declarată (de a continua afacerea) a fost urmărită în practică, iar evenimentele neprevăzute menționate mai înainte fac imposibilă continuarea activității. În acest sens, ar trebui să păstreze evidențe corespunzătoare privind intenția de a continua activitatea.

În ceea ce privește reconsiderarea transferului de active, suntem de părere că aceasta este posibilă numai dacă sunt îndeplinite condițiile cumulative privind abuzul de drept, respectiv dacă autoritățile fiscale pot dovedi, *in mod obiectiv*, că scopul esențial al operațiunilor este de a obține un avantaj fiscal. Aceasta înseamnă că sarcina probei este transferată autorităților fiscale care trebuie să probeze faptul că operațiunea a fost efectuată exclusiv pentru obținerea unui avantaj fiscal.

În acest context, trebuie menționat că, pentru aceste transferuri, părțile pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxare, însă, și în acest caz, autoritățile fiscale pot reconsidera operațiunea prin raportare la principiul interzicerii abuzului de drept [vezi ultima teză de la pct. 7 alin. (9) din Normele metodologice].

În concluzie, pentru aplicarea prevederilor art. 270 alin. (7) C. fisc., este necesar să se țină seama de toate împrejurările, pentru a stabili dacă tranzacția este un simplu transfer de active sau un transfer al unei întreprinderi care poate desfășura o activitate economică independentă. Acest lucru trebuie analizat și din perspectiva primitorului activelor, care trebuie să intenționeze să își desfășoare activitatea ca pe o continuare a activității economice independente desfășurate anterior de cedent.