

PLATA T.V.A. ÎN CAZUL TRANSFERULUI DE ACTIVE

Acest studiu se referă la aplicarea taxei pe valoare adăugată în cazul unui transfer de active în cadrul unui transfer de afacere. Acest subiect are o importanță deosebită în contextul economic actual, când dinamica transferului de active, prin vânzare – cumpărare, cesiune, divizare, fuziune ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, a cunoscut o creștere însemnată, în ciuda crizei financiare globale.

Prin Legea nr. 343/2006 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prin art. 1 pct. 88 se modifică articolul 128 din Codul fiscal. În acest sens, în cuprinsul alin. (7) al art. 128 se arată că: *„Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active și pasive, ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea, indiferent dacă e făcut cu plată sau nu ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. Primitorul este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.”* Acest articol este formulat pe baza opțiunii conferite statelor membre UE de art. 19 din Directiva TVA (fostul art. 5(8) din Directiva a șasea 77/388/EEC).

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, ne arată 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. 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. Persoana impozabilă care este beneficiarul transferului prevăzut la alin. (7) 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. De asemenea beneficiarul poate prelua soldul sumei negative de taxă pentru care nu s-a solicitat rambursarea sau soldul taxei de plată către bugetul de stat, dacă respectivele drepturi și obligații au fost cuprinse în contractul dintre părți. Dacă beneficiarul transferului este o persoană, alta decât persoana impozabilă, operațiunea de transfer constituie livrare de bunuri.*

1. Ce se întâmplă în cazul unui transfer total de active

În cazul în care între două societăți are un transfer total de active sau a întregului fond de comerț, este clar că un asemenea transfer se califică drept un transfer de afacere pentru care nu se aplică TVA.

Exemplificând, transferul unei unei fabrici de mobilă, înțelegând prin aceasta halele de producție cu terenul aferent, utilajele necesare continuării activității, stocul de materie primă împreună cu mobila deja realizată, modelele sau desenele industriale aparținând cedentului, va fi considerat transfer de afacere, pentru care nu se va aplica TVA.

2. Ce se întâmplă în cazul unui transfer parțial de active

- a) Dacă acele active care au făcut obiectul transferului dreptului de proprietate pot funcționa independent, adică să poată efectua o activitate economică, fără a avea importanță dacă primitorul activelor este specializat sau nu în desfășurarea și/sau dezvoltarea acelei activități, atunci, cu certitudine sunt aplicabile dispozițiile art. 128 alin. (7). Esențial este ca activitatea economică transmisă să poată funcționa independent, ca primitorul activelor să fie o persoană impozabilă (art. 127 Cod fiscal) și ca acesta să intenționeze să continue afacerea sau partea de afacere dobândită.

De asemenea, se consideră că transferul parțial are lor 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 cedentului¹

Folosind un exemplu din lumea avocaților, vânzarea sediului unui cabinet de avocat sau al unei societăți civile de avocați împreună cu clientela existentă către un alt cabinet de avocat sau al unei societăți civile de avocați nu va constitui o livrare de bunuri, ci un veritabil transfer de afacere, motiv pentru care un asemenea transfer nu va intra în sfera de aplicare a TVA.

- b) În celălalt caz, dacă primitorul activelor nu intenționează să continue activitatea. În practică, există posibilitatea ca primitorul activelor să nu continue activitatea și să înstrăineze activele primite. În acest caz, tranzacția va fi o simplă livrare de bunuri în înțelesul alin. (1) al art. 128.

Exemplu: Cedentul înstrăinează un hotel, dar beneficiarul, în urma unor lucrări de renovare, transformă camerele de hotel în apartamente ce urmează a fi vândute. În acest caz, nu poate fi vorba despre un transfer de afacere, ci de o livrare de bunuri ce intră în sfera de aplicare a TVA.

3. Documentație aferentă

Documentația ce va trebui întocmită de părțile implicate într-o astfel de operațiune este prevăzută de dispozițiile art. 155¹ alin. (10) din Codul fiscal, reținând că într-un asemenea caz nu se va întocmi o factură, ci un document de transfer de active, care va trebui să conțină următoarele informații: un număr de ordine secvențial și data emiterii documentului, data transferului, denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153, al ambelor părți, după caz, o descriere exactă a operațiunii și valoarea transferului.

4. Ipoteze

O ipoteză descrisă în Curierul fiscal nr. 1/2008², arată că în cazul în care transferul se va considera de către părți în mod eronat drept un transfer de afacere fără TVA, fără ca tranzacția să fie bine determinată prin contractul dintre părți, există riscul ca autoritățile

¹ Radu Bufan, Mircea Ștefan Minea, Codul fiscal comentat, editura Wolters Kluwer, București, 2008, p. 713

² Mihai Vîntu, Valentina Radu, „Impactul de TVA asupra transferului unei afaceri” în Curierul fiscal nr. 1/2008, p. 27-28

fiscale să considere că cedentul ar fi trebuit să aplice TVA la valoarea tranzacției și drept urmare va fi obligat la plata TVA-ului aferent către stat, în condițiile în care primitorul activelor va refuza să îi plătească această sumă. Dacă, în schimb, părțile vor considera în mod greșit un transfer de afacere drept un transfer de bunuri, primitorul activelor va întâmpina dificultăți în ceea ce privește recuperarea TVA-ului deductibil plătit cedentului de la bugetul statului.

5. Jurisprudență

- a) Practica judiciară internă referitoare la această problemă este aproape inexistentă.
- b) În schimb, jurisprudența europeană clarifică problema în discuție, amintind în acest sens cauza *C-479/01, Zita Modes S.a.r.l. vs. Administration de l'enregistrement et des domaines a CJE*. S-a reținut în această hotărâre că nici o livrare de bunuri nu a avut loc în eventualitatea unui transfer al unui activ, că nici o regulă înlocuitoare nu se aplică vreunui transfer de afacere sau de parte independentă dintr-o întreprindere, incluzând elemente tangibile și după caz, intangibile, care, împreună, constituie o întreprindere sau o parte dintr-o întreprindere capabilă să desfășoare o activitate economică independentă.

6. Concluzii

Pentru a evita posibile complicații de genul celor amintite mai sus, contractul prin care părțile vor transfera active din proprietatea lor, va trebui să conțină clauze care să lase cât mai puțin loc de interpretare, chestiunile amintite în acest articol urmând a fi analizate în detaliu.

În final, putem conchide că scopul acestei facilități fiscale, de altfel și avantajul acesteia este evitarea pre-finanțării unei sume considerabile a TVA și a blocării unor fonduri ce pot fi investite în societate. Aceasta deoarece în cazul unei vânzări de active cu valoare foarte mare, cumpărătorul ar fi obligat la un efort considerabil cu finanțarea TVA plătită vânzătorului, chiar dacă această sumă ar fi în final recuperată de la stat.

Cum chestiunile ce implică aplicarea sau neaplicarea TVA pot fi destul de complicate, iar impozitarea unui transfer de afacere cere adesea o atentă analiză, obținerea certitudinii asupra modului în care urmează a fi respectate condițiile impuse, precum și circumstanțele în care o tranzacție se califică drept transfer total sau parțial de activitate de întreprinzător fără implicații TVA, reprezintă o adevărată oportunitate de economisire și un important avantaj în ceea ce privește fluxul de numerar, cu condiția ca activitatea transferată să nu înceteze.

avocat Paul Bogdan Vargan

Baroul Suceava,
—martie 2009