

Impactul taxei pe valoarea adăugată asupra transferului unei afaceri

*Mihai Vîntu**

*Valentina Radu***

Una din implicațiile fiscale puțin cunoscute încă în România o reprezintă transferul de active în cadrul unui transfer de afacere. Începând cu 1 ianuarie 2007, legislația de TVA din România menționează că transferul total sau parțial de active în cadrul unei fuziuni, divizări, vânzări de active sau aport în natură la capitalul social al unei societăți nu are implicații de TVA, dacă se poate califica drept transfer de afacere.

Scopul pentru care s-a implementat această prevedere îl reprezintă faptul că într-o vânzare de active cu valoare foarte mare, cumpărătorul ar fi fost obligat să facă un efort considerabil cu finanțarea TVA plătită vânzătorului, chiar dacă această TVA ar fi în final recuperată de la stat. Prin urmare, obținerea certitudinii că o tranzacție se califică drept un transfer total sau parțial de afacere fără implicații de TVA reprezintă o oportunitate de economisire și un important avantaj de flux de numerar.

Când vorbim de un transfer total de active de la o companie la alta este poate mai ușor să argumentăm că acel transfer se califică drept un transfer de afacere pentru care nu se aplică TVA. Lucrurile devin însă mai complicate atunci când cedentul transferă o parte din activele sale primitivului, întrucât nu orice transfer al dreptului de proprietate asupra unor active se poate califica drept transfer al unei părți de afacere din punct de vedere al TVA. Astfel, legislația de TVA din România definește **transferul parțial de active** ca fiind transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o ramură a activității economice, ce constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă capabilă să efectueze activități economice separate. Din păcate, legislația de TVA din România nu oferă informații suplimentare.

Pe de altă parte, jurisprudența europeană ne oferă mai multe detalii cu privire la ce operațiuni ce s-ar putea califica drept **transfer de afacere**. Astfel, pentru a putea susține că o tranzacție se califică drept transfer de afacere pentru care nu se aplică TVA, cunoștințele și resursele trebuie transferate în așa fel încât activitatea economică transferată să poată fi continuată de către primitivul activelor. Astfel, conceptul de „transfer de active” se referă la o multitudine de resurse tangibile și intangibile care facilitează dezvoltarea unei activități economice care urmărește un obiectiv precis. Însă dificultatea stabilirii tratamentului corect vine din particularitățile fiecărei activități economice în parte. Astfel, în funcție de natura activității economice transferate, nu este întotdeauna necesar ca stocurile sau angajații specializați în acel domeniu să se transfere dacă, per ansamblu, activitatea poate fi în continuare dezvoltată. De asemenea, tot jurisprudența europeană menționează că trebuie să se continue același tip de activitate

* *Mihai Vîntu* este Manager în cadrul departamentului de Taxă pe Valoarea Adăugată din cadrul PricewaterhouseCoopers Tax Advisors & Accountants S.R.L.

** *Valentina Radu* este Senior Tax Consultant în cadrul PricewaterhouseCoopers Tax Advisors & Accountants S.R.L.

transferată, nefiind relevant dacă primitorul activelor este specializat sau nu în dezvoltarea acelei activități.

În plus, este necesar ca activitatea economică transferată să poată funcționa independent. Acest lucru presupune, de fapt, să nu existe riscul încetării activității transferate. Astfel, portofoliul de clienți și, uneori, de furnizori trebuie să se transfere împreună cu celelalte resurse tangibile și intangibile pentru a putea susține că se realizează un transfer de afacere pentru care nu se aplică TVA.

Totuși, toate aceste circumstanțe sunt doar simplii factori care trebuie analizați având în vedere particularitățile fiecărei afaceri în parte. Ceea ce pentru un producător de echipamente reprezintă resurse indispensabile, pentru o firmă de consultanță acestea pot fi irelevante. Dacă, în primul caz, echipamentele și liniile de producție, stocurile și clienții sunt cele mai importante elemente ce trebuie transferate pentru a vorbi de un transfer de afacere în afara sferei de aplicare a TVA, în cazul unei firmei de consultanță cele mai importante resurse ce trebuie transferate sunt oamenii și expertiza dezvoltată, fără de care activitatea economică nu ar mai putea fi continuată.

Un **transfer de resurse**, chiar dacă este total, nu va fi niciodată calificat drept transfer al unei afaceri atâta timp cât nu există o activitate economică inițiată deja sau dacă nu se manifestă intenția clară de a desfășura o activitate economică. Mai mult, în cazul în care primitorul activelor nu intenționează să continue activitatea, ci o lichidează imediat sau vinde activele primite, tranzacția va fi o simplă livrare de bunuri supusă TVA.

Dacă transferul se consideră în mod eronat drept un transfer de afacere fără TVA, fără a putea susține cu elemente palpabile tranzacția în sine, există riscul ca autoritățile fiscale să considere că cedentul ar fi trebuit să aplice TVA la valoarea tranzacției și, prin urmare, acesta va avea obligația să plătească TVA aferentă către stat, în condițiile în care primitorul activelor poate refuza să îi plătească această sumă. Pe de altă parte, dacă tranzacția se consideră în mod eronat drept o vânzare normală de bunuri pentru care se aplică TVA, primitorul activelor poate întâmpina dificultăți în ceea ce privește recuperarea TVA deductibile plătite cedentului de la bugetul statului. Cedentul trebuie să plătească către bugetul statului TVA aferentă tranzacției și poate suporta riscul de a fi nevoit să returneze aceeași sumă și primitorului activelor, care poate contesta tratamentul fiscal aplicat de cedent.

Astfel, încheierea unui contract bine documentat poate sprijini determinarea naturii operațiunii de transfer de afacere și evitarea unor neclarități.

În concluzie, prevederile fiscale referitoare la transferul de active în afara sferei de aplicare a TVA au, în fapt, natura unei facilități fiscale pentru companiile românești mici și mijlocii de pe piață. Astfel, unul din obiectivele acestei prevederi ar fi îmbunătățirea fluxului de numerar al companiilor implicate în astfel de tranzacții și, de asemenea, evitarea necesității separării valorilor pentru fiecare activ în parte, care pot avea, de asemenea, un tratament de TVA diferit și care s-au vândut ca un întreg.