

DECIZIA nr.228

Direcția generală a finanțelor publice Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către Direcția Controlului Fiscal Brașov, privind soluționarea contestației depusă de SC înregistrată la D.G.F.P. Brașov.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de control ale Direcției Controlului Fiscal Brașov prin raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere prin care s-au stabilit suplimentar obligații de plată către bugetul statului reprezentând impozit pe profit, dobânzi aferente impozitului pe profit, penalități aferente impozitului pe profit, TVA, dobânzi aferente TVA, penalități aferente TVA.

De asemenea, petenta solicită suspendarea actului administrativ fiscal până la soluționarea contestației potrivit prevederilor art.184 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.176 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.174, 175 și 176 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. Brașov este investită cu soluționarea pe fond a contestației formulată de către SC .

I. SC contestă parțial Decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală prin care organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar impozit pe profit, dobânzi, penalități aferente impozitului pe profit, TVA, dobânzi, penalități aferente TVA .

1. Referitor la impozitul pe profit, dobânzile și penalitățile stabilite suplimentar, petenta susține că în mod eronat organul de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibilă fiscale suma reprezentând actualizarea dividendelor cuvenite actionarului X și cheltuieli de judecată conform sentinței civile, înregistrate în contabilitate cu Nota contabilă, întrucât suma mai sus menționată nu reprezintă dobânzi și penalități datorate către autoritățile române, Societatea X fiind acționar al societății potrivit Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale.

Referitor la motivația conform căreia cheltuielile de mai sus sunt nedeductibile fiscal întrucât sunt aferente unui alt exercițiu financiar petenta susține că înregistrarea în contabilitate a operațiunii de mai sus s-a efectuat potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991.

În ceea ce privește suma reprezentând daune interese plătite unei persoane fizice înregistrată în evidențele contabile în baza Sentinței civile a Tribunalului Brașov și considerată ca nedeductibilă de organul de inspecție fiscală pe motiv că nu este aferentă veniturilor, petenta susține că cheltuiala cu daunele interese a fost una aferentă realizării obiectului de activitate deoarece aceasta reprezintă quantumul sumei pe care ar fi plătit-o cu titlu de chirie pentru magazinul pe care l-au folosit.Această sumă a fost achitată cu titlu de daune interese întrucât între părți nu exista un contract.

Totodată, petenta susține că organul de inspecție fiscală în mod eronat a considerat suma reprezentând dobânzi achitate SC X și SC Y ca nedeductibilă fiscal întrucât acestea sunt dobânzi comerciale și nu sunt dobânzi datorate autorităților române invocând în susținere prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta susține că plățile dobânzilor către SC X și SC Y s-au efectuat în baza unor “Convenții de plată eșalonată” a daunelor moratorii și dividendelor încheiate cu acestea.

Astfel, petenta solicită admiterea contestației pentru impozitul pe profit, dobânzi și penalități calculate suplimentar asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal.

2.Referitor la TVA, dobânzi și penalități stabilite suplimentar de către organul de inspecție fiscală, petenta motivează astfel:

În ceea ce privește suma reprezentând TVA aferentă facturii fiscale emisă de SC A și considerată ca nedeductibilă fiscal de organul de control întrucât emitentul nu a înscris data emiterii acesteia, petenta susține că a achitat contravaloarea facturii fiscale mai sus amintite.

Petenta susține că organul fiscal în mod eronat a încadrat operațiunea în prevederile art.29 lit.B) b) din Legea nr.345/2002 privind TVA , precizând că pentru o simplă omisiune materială cum este în speță, organul de inspecție fiscală ar fi trebuit să facă uz de prevederile art.91 alin.(3) lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în sensul solicitării de informații de la terți.

În ceea ce privește TVA aferentă facturilor fiscale reprezentând investiții “Ferma” și considerată ca nedeductibilă fiscal de către organul de inspecție fiscală întrucât petenta nu a prezentat autorizație de construcție potrivit prevederilor art.1 din Legea nr.50/1991, art.21 lit.b) din Legea nr.10/1995, art.24 alin.(1) lit.a) și art.29 lit.B) b) din Legea nr.345/2002 privind TVA , petenta susține că:

-art.1 din Legea nr.50/1991 și art.21 lit.b) din Legea nr.10/1995, nu prevăd sancțiunea nedeductibilității TVA , acestea prevăzând sancțiuni specifice care pot fi aplicate de organele cu atribuții pe linia disciplinei în construcții, organele fiscale neavând asemenea atribuții conform art.91 alin.(1) pct.2 din Codul de procedură fiscală.

-prevederile art.24 alin.(1) lit.a) și art. 29 lit.B) b) din Legea nr.345/2002 privind TVA nu au legătură cu eventuala cerință a existenței unei autorizații pentru deductibilitatea TVA aferentă investițiilor.

Petenta susține că organul fiscal în mod eronat a considerat ca nedeductibilă fiscal TVA aferenta investițiilor efectuate la “Ferma” astfel încât solicită admiterea contestației pentru acest capăt de cerere.

3.Referitor la suspendarea actului administrativ fiscal până la soluționarea contestației potrivit prevederilor art.184 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, petenta motivează că:

-Societatea a făcut eforturi deosebite pentru a ajunge la zi cu toate obligațiile la bugetul general consolidat, a dovedit bună credință în executarea creanțelor bugetare.

-Plata către bugetul statului a sumei stabilite prin Decizia de impunere ar afecta în mod direct pe salariații societății.

II. Prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli reprezentând daune interese plătite SC X , persoanei fizice și dobânzi acordate SC X și SC Y potrivit prevederilor OUG nr.217/1999 de modificare a O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit aprobată prin Legea nr.189/2001 și H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor de calcul a impozitului pe profit și art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Asupra cheltuielilor considerate ca nedeductibile fiscal, organul de inspecție fiscală a stabilit impozit pe profit suplimentar și a calculat dobânzi aferente și penalități aferente acestuia.

Organul de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibilă fiscal TVA aferentă facturii fiscale/ fără dată emisă de SC A și facturilor fiscale reprezentând investiții “Ferma” efectuate fără autorizație de construcție potrivit prevederilor art.1 din Legea nr.50/1991,

art.21 lit.b) din Legea nr.10/1995, art.24 alin.(1) lit.a) și art.29 lit.B) b) din Legea nr.345/2002 privind TVA.

Totodată organul fiscal a calculat dobânzi și penalități potrivit prevederilor art.12 și 14 din O.G. nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare și art.114,115și 120 din O.G. nr.92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală.

Prin decizia de impunere organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina petentei impozite și taxe suplimentare.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, susținerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

Perioada verificată: noiembrie 2001-decembrie 2004.

1.Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar, dobânzi și penalități aferente impozitului pe profit, contestate de petentă, precizăm:

a). **În ceea ce privește suma reprezentând actualizarea dividendelor cuvenite SC X și cheltuieli de judecată conform Sentinței civile, înregistrate în contabilitate cu Nota contabilă, cauza supusă soluționării D.G.F.P.Brașov este de a stabili dacă cheltuielile mai sus menționate sunt deductibile fiscal în condițiile în care acestea reprezintă cheltuieli efectuate în favoarea acționarilor.**

În fapt, urmare a verificării organul de inspecție fiscală a constatat că petenta a înregistrat în contabilitate suma reprezentând actualizarea dividendelor cuvenite SC X și cheltuieli de judecată conform Sentinței civile, prin Nota contabilă(cu o întârziere de trei ani și jumătate). Organul fiscal a considerat suma înregistrată în contul 671.3”Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune” ca fiind nedeductibilă fiscal deoarece este aferentă unui alt exercițiu financiar și este o recalculare efectivă a datoriei către SC X pentru neplată dividendelor cuvenite.

În susținerea cauzei petenta invocă prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, menționând că articolul de lege nu prevede nimic în legătură cu înregistrarea unei operațiuni în exercițiul financiar căreia i-ar fi aferentă.

În drept, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, prevede:

“(1) Înregistrările în contabilitate se fac cronologic și sistematic, potrivit planurilor de conturi și normelor emise în condițiile prevederilor art. 4.

(2) Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(3) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat ori le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate rezultă că petenta avea obligația de a înregistra datoria către SC X la data emiterii Sentinței civile, respectiv 30.06.1998, și nu la data plății acesteia, cum eronat a înregistrat-o petenta, întrucât sentința civilă mai sus menționată reprezintă documentul justificativ în baza căreia s-a creat obligația de plată iar înregistrarea în contabilitate a documentelor justificative se face cronologic și sistematic, potrivit planului de conturi.

De asemenea, înregistrarea în contabilitate a datoriei prin articolul contabil:

671.3"Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune"=462'Creditori diverși" este eronată având în vedere prevederile Regulamentului nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilității care la capitolul Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile precizează în mod clar care sunt funcțiunile conturilor 462'Creditori diverși" și 671.3"Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune" și anume:

"Contul 462 "Creditori diverși"

Contul 462 "Creditori diverși" este un cont de pasiv.

În creditul contului 462 "Creditori diverși" se înregistrează:

- *diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creditelor în devize la încheierea exercițiului financiar (476);*
- *datoriile privind achiziționarea titlurilor de plasament (502 la 508);*
- *reluarea diferențelor favorabile de curs valutar aferente creditelor în devize la încheierea exercițiului financiar (477);*
- *sumele încasate și necuvenite (512, 531)."*

"Contul 671 "Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidenta cheltuielilor excepționale privind operațiunile de gestiune.

În debitul contului 671 "Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune" se înregistrează:

- *valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților, datorate sau plătite (448, 512);*
- *valoarea debitelor prescrise sau a debitorilor insolvabili, scoși din evidenta (451, 461);*
- *valoarea altor cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune (512, 531);*
- *valoarea pierderilor din calamități (300, 301, 321, 323, 341, 345, 361, 371, 381);*
- *valoarea donațiilor și subvențiilor acordate (300, 301, 321, 323, 345, 371, 512, 531)."*

Din cele prezentate mai sus rezultă că nu există corespondență între contul 462 "Creditori diverși" și 671.3 "Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune.

Deductibilitatea la calculul impozitului pe profit este reglementată de art.4 din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit cu modificările ulterioare care precizează:

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile."

Conform prevederilor legale invocate, pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile trebuiesc efectuate pentru realizarea de venituri. Astfel suma reprezentând actualizarea dividendelor cuvenite SC X și cheltuieli de judecată conform Sentinței civile nu duce la realizarea de venituri, dividendele reprezentând conform O.G. nr.26/1995 privind impozitul pe dividende: "*orice distribuire, în bani sau în natură, în favoarea acționarilor sau asociaților, din profitul stabilit pe baza bilanțului contabil anual și a contului de profit și pierderi, proporțional cu cota de participare la capitalul social."*

Datoria plătită SC X este o cheltuială efectuată în favoarea acționarilor întrucât SC X deține calitatea de acționar la SC în baza Contractului de societate, care reprezintă un contract civil încheiat între părți, potrivit Titlului VIII art.1491-1531 din Codul civil.

Astfel, pentru cazul în speță sunt aplicabile prevederile art.4 alin.(6) lit j) din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, care precizează:

“În înțelesul art.(1) cheltuieli nedeductibile sunt:

j) orice cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau a asociaților, inclusiv dobânzile plătite în cazul contractelor civile, în situația în care nu sunt impozitate la persoana fizică;”

Având în vedere prevederile legale invocate în speță, cheltuielile reprezentând actualizarea dividendelor convenite SC X și cheltuielile de judecată conform Sentinței civile nr.30.06.1998, nu sunt deductibile fiscal, astfel că organul de inspecție fiscală în mod legal a stabilit impozit pe profit asupra acestor cheltuieli.

b). În ceea ce privește suma reprezentând daune interese plătite persoanei fizice înregistrată în evidențele contabile în baza Sentinței civile din 05.06.2001 a Tribunalului Brașov, modificată prin Decizia din 27.11.2001 a Curții de Apel, cauza supusă soluționării D,G.F.P.Brașov este de a stabili dacă suma reprezentând cheltuieli cu daune intere plătite persoanei fizice, sunt deductibile fiscal potrivit prevederilor legale în vigoare.

În fapt, prin Note contabile petenta a înregistrat în contabilitate suma reprezentând daune interese datorate P.F. conform Sentinței civile a Tribunalului Brașov, modificată prin Decizia Curții de Apel , prin articolul contabil:

6713”Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune”=462”Creditori diverși”

Organul de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibilă fiscal suma mai sus amintită ca reprezentând o cheltuială neaferentă veniturilor potrivit prevederilor art.4 alin.(4) din O.U.G.nr.217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit întrucât petenta nu a făcut dovada realizării de venituri din activitatea desfășurată în acel spațiu.

Prin contestația formulată petenta solicită admiterea contestației susținând că P.F. a devenit proprietar al unui spațiu comercial pe care societatea îl folosea ca și magazin și au fost obligați prin Sentința civilă a Tribunalului Brașov și Decizia Curții de Apel la plată de daune interese reprezentând cuantumul chiriei pe care ar fi trebuit s-o primească P.F. dacă ar fi existat un contract de închiriere. Petenta susține că cheltuiala cu daune interese a fost una aferentă realizării obiectului de activitate, deoarece a fost cuantumul sumei pe care ar fi plătit-o cu titlu de chirie pentru magazinul pe care l-au folosit.

În drept, art.4 alin. (1) și (4) din O.U.G.nr.217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, precizează:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.”

Totodată, din susținerile petentei rezultă că între părți nu există un contract de închiriere a spațiului care să justifice cheltuiala fiind aplicabile prevederilor art.4 alin.(6) lit.r) din O.U.G.nr.217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, care precizează:

“În înțelesul art.(1) cheltuieli nedeductibile sunt:

r) cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora.”

Motivațiile petentei conform cărora cheltuiala cu titlu de daune interese ar fi una aferentă obiectului de activitate, considerând-o cuantumului sumei pe care ar fi plătit-o cu titlu de chirie pentru magazinul pe care l-a folosit nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a contestației întrucât prin sentința civilă din 05.03.1998 rămasă definitivă și irevocabilă s-a dispus evacuarea petentei din spațiul în litigiu, însă acesta l-a folosit fără titlu până la data de 15.06.1999, astfel încât au fost calculate daune interese stabilite ca datorate prin sentința din 05.06.2001 emisă de Tribunalul Brașov , pe perioada 01.01.1998 -15.06.1999.

Având în vedere prevederile legale invocate în speță, cheltuielile reprezentând daune interese plătite persoanei fizice înregistrată în evidențele contabile în baza Sentinței civile din 05.06.2001 a Tribunalului Brașov, modificată prin Decizia Curții de Apel nu sunt deductibile fiscal întrucât nu sunt aferente veniturilor și nu sunt aferente unui contract de închiriere încheiat cu P.F.

Organul de inspecție fiscală în mod legal a stabilit impozit pe profit suplimentar, aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal înregistrate în contul 671.3” Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune” pe anul 2001, potrivit prevederilor art.2 din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit.

c). În ceea ce privește suma reprezentând cheltuieli cu dobânzile achitate SC X și SC Y și considerate ca nedeductibile fiscal de către organul de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării D.G.F.P.Brașov este de a stabili dacă cheltuielile mai sus menționate sunt deductibile fiscal în condițiile în care acestea reprezintă cheltuieli efectuate în favoarea acționarilor.

În fapt, din raportul de inspecție fiscală rezultă că în anul 2004 petenta a înregistrat în contul 658”alte cheltuieli” suma reprezentând dobânzi datorate pentru plata cu întârziere a dividendelor din anul 1996, achitate către SC X și SC Y , în calitate de acționari ai SC.

Dobânzile datorate pentru plata cu întârziere a dividendelor convenite anului 1996 au fost înregistrate în evidențele contabile numai în momentul achitării lor, respectiv în anul 2004, cu toate că obligația constituirii acestora a luat naștere în momentul emiterii sentințelor judecătorești și anume:

-Dobânzile datorate SC Y au fost stabilite prin Sentința civilă din 2000 a Tribunalului Brașov și Procesul verbal de actualizare a creanței din data de 10.06.2003.

-SC a semnat cu SC Y Convenția de plată eşalonată a daunelor moratorii pe anul 1995 și a dividendelor pe anul 1996 înregistrată în 25.09.2003.

În drept, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, prevede:

“(1) Înregistrările în contabilitate se fac cronologic și sistematic, potrivit planurilor de conturi și normelor emise în condițiile prevederilor art. 4.

(2) Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(3) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat ori le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Conform prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor. Suma reprezentând cheltuieli cu dobânzile achitate SC X și SC Y pentru plata cu întârziere a dividendelor din anul 1996 nu conduce la realizarea de venituri.

Având în vedere că SC X și SC Y sunt acționari ai SC, potrivit contractului de societate, cheltuielile cu dobânzile aferente dividendelor neachitate sunt nedeductibile fiscal potrivit prevederilor art. 21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“(4)Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;”

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speță, faptul că cheltuielile cu dobânzile aferente dividendelor aparțin altui exercițiu financiar și reprezintă cheltuieli făcute în favoarea acționarilor SC, suma reprezentând cheltuieli cu dobânzile aferente anului 1996, achitate în anul 2004 SC X și SC Y sunt nedeductibile fiscal.

Organul de inspecție fiscală în mod legal a stabilit impozit pe profit suplimentar în asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, înregistrate în contul 671.3” Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune” pe anul 2001 și suma reprezentând cheltuieli cu dobânzile achitate SC X și SC Y , înregistrate în contul 658.1“Alte cheltuieli” pe anul 2004.

Față de cele prezentate urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală pe anii 2001 și 2004, contestată de petentă.

Referitor la dobânzile și penalitățile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, contestate de petentă, precizăm:

Având în vedere principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul și prevederile art.12,13 și 14 din O.G. nr.61/2002, republicată, privind colectarea creanțelor bugetare și art. 114,115 și 120 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

d).Referitor la dobânzile și penalitățile calculate de organul fiscal asupra impozitului pe profit de plată pe anii 2002 și 2003, contestate de petentă, precizăm:

În contestația formulată petenta susține că, pentru anul 2002, datorează bugetului de stat dobânzi și penalități mai mici decât a stabilit organul de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, pentru anul 2003, petenta susține că datorează bugetului de stat dobânzi și penalități mai mici față de cele calculate de organul de inspecție fiscală.

Față de cele consemnate de către petentă, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației organul fiscal din cadrul DCF Brașov a reanalizat modul de calcul a accesoriilor pe anii 2002 și 2003.

Astfel, pentru diferențele de dobânzi aferente anilor 2002 și 2003 și diferențele de penalități aferente anului 2002 și 2003 urmează a se admite contestația.

Se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma reprezentând dobânzi aferente impozitului pe profit de plată pe anii 2002 și 2003 și pentru suma reprezentând penalități aferente impozitului pe profit de plată pe anii 2002 și 2003 în temeiul prevederilor art.12, 13 și 14 din O.G. nr.61/2002, republicată, privind colectarea creanțelor bugetare.

2.Referitor la TVA, dobânzi și penalități stabilite suplimentar de către organul de inspecție fiscală, precizăm:

a).În ceea ce privește suma reprezentând TVA aferentă facturii fiscale emisă de SC A și considerată ca nedeductibilă fiscal de organul de control, dobânzi și penalități aferente, precizăm:

Cauza supusă soluționării D.G.F.P.Brașov este de a stabili dacă petenta are drept de deducere a TVA aferentă factura fiscală emisă de SC A în condițiile în care, organul de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibilă fiscal de două ori TVA aferentă facturii fiscale în cauză iar conform verificării încrucișate s-a constatat că furnizorul SC A a colectat și declarat TVA aferentă acestei facturi.

În fapt, în luna mai 2003 petenta a înregistrat în jurnalul de cumpărări factura fiscală emisă de SC A, reprezentând contravaloare “situație de lucrări locuință de serviciu. Factura fiscală mai sus amintită nu avea înscrisă de către emitent data emiterii acesteia astfel că organul fiscal a considerat ca nedeductibilă fiscal TVA potrivit prevederilor art.29 lit.B.) din Legea nr.345/2002 privind TVA.

În contestația formulată petenta susține că furnizorul a colectat și inclus TVA aferentă facturii mai sus amintite, în decontul lunii mai 2003.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, am solicitat DCF Brașov efectuarea unui control încrucișat la SC A în vederea stabilirii realității operațiunilor consemnate în factura fiscală reprezentând “situații de lucrări Locuință de serviciu” precum și a înregistrării acesteia în evidenta contabilă a SC A.

DCF Brașov ne transmite procesul verbal întocmit ca urmare a adresei noastre cu privire la SC A din care rezultă următoarele:

- Factura supusă controlului încrucișat este cuprinsă în jurnalul de vânzări aferent lunii mai 2003, evidențiată în decontul de TVA al lunii mai 2003 și balanța de verificare a lunii mai 2003.

-SC A, în luna de raportare, înregistra TVA de rambursat.

Prin adresa emisă de AFP Brașov-Biroul Gestionare Dosare Fiscale, se menționează că SC A a depus declarații privind obligațiile de plată la bugetul de stat și deconturi de TVA în perioada 01.2000-08.2005, deci și în luna mai 2003.

Mai mult, din raportul de inspecție fiscală rezultă că organul de inspecție fiscală a cuprins și a considerat ca nedeductibilă fiscal TVA aferenta facturii fiscale în cauză de două ori și anume:

- cap.III pct.2.2.TVA DEDUCTIBILĂ:
- lit.A pct.6- în luna mai 2003
- lit.C TVA INVESTIȚII

Având în vedere că SC A pentru factura fiscală reprezentând contravaloare “Situatii de lucrări ” emisă către SC , a colectat și declarat TVA în luna mai 2003 și faptul că organul de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibilă fiscal de două ori TVA aferentă facturii mai sus menționate (odata ca neavând calitatea de document justificativ potrivit prevederilor art.29 lit.B. b) din Legea nr.345/2002 privind TVA la cap.TVA deductibilă lit.A pct.6 din raport și încă odată la cap.TVA deductibilă lit.C -TVA INVESTIȚII întrucât petenta nu a prezentat autorizație de construcție pentru investiția realizată la Ferma), urmează a se admite contestația pentru TVA aferentă facturii fiscale în cauză.

Referitor la dobânzile și penalitățile aferente TVA mai sus amintit urmează a se admite contestația potrivit principiul de drept “accesoriul urmează principalul”.

b).În ceea ce privește TVA aferentă facturilor fiscale reprezentând investiții “Ferma ” și considerată ca nedeductibilă fiscal de către organul de inspecție fiscală, dobânzi și penalități, precizăm:

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P.Brașov se poate pronunța pe fond asupra TVA aferentă facturilor fiscale reprezentând investiții “Ferma”, considerată nedeductibilă fiscal de către organul de inspecție fiscală în condițiile în care în raportul de inspecție fiscală nu se menționează dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, pe perioada 2002-2004 petenta a efectuat o investiție la obiectivul “Ferma” constând în lucrări de construcții-montaj realizate atât în regie proprie cât și cu alte societăți comerciale prestatoare de servicii în domeniul construcțiilor.

Organele de inspecție fiscală au realizat controale încrucișate la SC D finalizat prin procesul verbal și la SC G finalizat prin procesul verbal.

Urmare a verificării s-a constatat de asemenea, că la data de 31.12.2003 au fost puse în funcțiune două mijloace fixe și anume:

- grajd
- lac

Pentru punerea în funcțiune s-au întocmit următoarele documente:

-Proces verbal cu recepția lucrărilor de construcții- montaj și investiții în curs executate și finalizate total sau parțial în perioada ianuarie- decembrie 2003, cuprinse în “Programul de investiții pe anul 2003”

-Nota contabilă din 31.12.2003 de punere în funcțiune a mijloacelor fixe cuprinse în procesul verbal de mai sus.

Prin cererea de mențiuni din 19.01.1994, SC a solicitat Oficiului Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Brașov înscrierea următoarelor mențiuni pentru completarea obiectului de activitate:

- ”creșterea bovinelor” cod CAEN 0121
- ”creșterea ovinelor și caprinelor” cod CAEN 0122
- ”creșterea porcinelor” cod CAEN 0123
- ”creșterea animalelor pentru blană și a altor specii” cod CAEN 0128

Prin cererea de mențiuni din 19.02.2002, SC a solicitat Oficiului Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Brașov înscrierea următoarelor mențiuni:

“la pct.b) completarea obiectului principal de activitate cu:

-”creșterea cabalinelor, măgarilor și catârilor” cod CAEN 0124

-”pescuit” cod CAEN 0501

-”piscicultura” cod CAEN 0502

Analizând documentele justificative prezentate de societate cu privire la investiția realizată la Ferma, organul fiscal a constatat că SC nu deține autorizație de construcție pentru obiectivul de investiții Ferma , conform prevederilor legii nr.50/1991 privind autorizarea executării construcțiilor și unele măsuri pentru realizarea locuințelor modificată prin Legea nr.453/2001, petenta prezentând doar certificatul de urbanism nr.53/2002 eliberat de Primărie pentru”Amenajarea peisagistică-Ferma” .

Astfel, organul de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibilă fiscal TVA aferentă facturilor fiscale reprezentând investiții “Ferma , potrivit prevederilor art.24 alin.(1) lit.a) și art.29 lit.Bb) din Legea nr.345/2002 privind TVA coroborat cu prevederile art.1 din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării construcțiilor și unele măsuri pentru realizarea locuințelor și art.21 din Legea nr.10/1995 privind calitatea în construcții.

Prin contestația formulată petenta solicită admiterea contestației pentru TVA aferentă facturilor fiscale reprezentând investiții “Ferma”, susținând că art.1 din Legea nr.50/1991 și art.21 lit.b) din Legea nr.10/1995, nu prevăd sancțiunea nedeductibilității TVA , acestea prevăzând sancțiuni specifice care pot fi aplicate de organele cu atribuții pe linia disciplinei în construcții iar prevederile art.24 alin.(1) lit.a) și art. 29 lit.B) b) din Legea nr.345/2002 privind TVA nu prevăd necesitatea existenței unei autorizații pentru deductibilitatea TVA aferentă investițiilor.

Art.24 alin.(1) lit.a) și art. 29 lit.B) b) din Legea nr.345/2002 privind TVA invocate de organele de inspecție fiscală prevăd:

-art.24 alin.(1) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind TVA

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:

a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;”

-art. 29 lit.B) b) din Legea nr.345/2002 privind TVA

“Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:

B. Cu privire la întocmirea documentelor:

b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului. Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente;”

Analizând constatările organului de control, prevederile legale invocate și susținerile petentei se constată că pentru cazul în speță sunt aplicabile prevederile art.22 alin.(4) din Legea nr.345/2002 privind TVA și art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care precizează:

-art.22 alin.(4) din Legea nr.345/2002 privind TVA

(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operațiuni taxabile;

b) livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art. 11 alin. (1) și la art. 12;

c) acțiuni de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor și destinațiilor prevăzute în acestea;

d) operațiuni rezultând din activități economice prevăzute la art. 2 alin. (2), efectuate în străinătate, care ar da drept de deducere dacă aceste operațiuni ar fi realizate în interiorul țării;

e) operațiuni prevăzute la art. 3 alin. (6) și (7), dacă taxa pe valoarea adăugată ar fi aplicabilă transferului respectiv.

-art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate.”

Referitor la acest capăt de cerere D.G.F.P. Brașov -Biroul de soluționare a contestațiilor a solicitat punctul de vedere Direcției Generale Legislație Impozite Indirecte din cadrul Ministerului Finanțelor Publice care precizează următoarele:

“În conformitate cu prevederile art.22 alin.(1) din Legea nr.345/2002 privind TVA, în vigoare până la 31 decembrie 2003, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă.

La art.61 alin.(10) din normele de aplicare a Legii nr.345/2002 aprobate prin H.G. nr.598/2002 se prevede că, taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și /sau serviciilor achiziționate înainte de punerea în funcțiune a unui obiectiv de investiții, dedusă potrivit prevederilor alin.(2) al acestui articol, se recalculează la sfârșitul anului calendaristic următor celui de punere în funcțiune a investiției, astfel:

a) dacă investiția este utilizată exclusiv pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial se recalculează integral;

b) dacă investiția este utilizată pentru operațiuni atât cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial se recalculează pe baza pro rata definitivă determinată la sfârșitul anului calendaristic următor celui de punere în funcțiune a investiției.

Aceleași prevederi se mențin și după data de 01.01.2004, data intrării în vigoare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În raportul de inspecție fiscală contestat, organele de inspecție fiscală din cadrul D.C.F. Brașov nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă investiției realizate la Ferma în perioada 2002-2004, pe motiv că societatea nu a prezentat autorizație de construcție pentru acest obiectiv.

Potrivit art.22 alin.(4) din Legea nr.345/2002 privind TVA:

(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operațiuni taxabile;

b) livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art. 11 alin. (1) și la art. 12;

c) acțiuni de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor și destinațiilor prevăzute în acestea;

d) operațiuni rezultând din activități economice prevăzute la art. 2 alin. (2), efectuate în străinătate, care ar da drept de deducere dacă aceste operațiuni ar fi realizate în interiorul țării;

e) operațiuni prevăzute la art. 3 alin. (6) și (7), dacă taxa pe valoarea adăugată ar fi aplicabilă transferului respectiv.

Art.145 alin.(3) lit. a) din Codul fiscal precizează că, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 alin(8) din Codul fiscal și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, potrivit art.145 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal.

Prin urmare, pentru soluționarea contestației depusă de SC trebuie avute în vedere prevederile art.22 alin.(4) din Legea nr.345/2002 privind TVA, precum și prevederile art.145 alin.(3) din Codul fiscal.”

Prin raportul de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală menționează că petenta a completat obiectul de activitate prin cererile de mențiuni din 19.01.1994 și din 19.02.2002, a dat în folosință o parte din investiție la data de 31.12.2003, respectiv grajdul și lacul realizat, dar nu precizează dacă petenta a realizat operațiuni impozabile ca urmare punerii în funcțiune a investiției realizate, dacă petenta realizează operațiuni fără drept de deducere a TVA. sau dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, adresa M.F.P. și faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile urmează a se desființa capitolul din raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere referitor la TVA aferentă facturilor fiscale reprezentând investiții “Ferma”.

Pentru cazul în speță se vor aplica prevederile art.185 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G.

nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G nr.92/2003, care precizează:

art.185 alin.(3) din O.G. nr.92/2003

“3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004

"102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat."

Pe cale de consecință urmează a se desființa Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere pentru TVA aferentă facturilor fiscale reprezentând investiții "Ferma" dobânzi și penalități urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestate de petentă să procedeze la o nouă verificare, care va viza strict aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale care au făcut obiectul prezentei contestații ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

3.Referitor la solicitarea petentei privind suspendarea actului administrativ fiscal până la soluționarea contestației, precizăm:

Întrucât prin Sentința civilă Tribunalul Brașov -Secția comercială s-a pronunțat asupra cererii de suspendare a executării Deciziei și a raportului de inspecție fiscală, urmează a se respinge contestația petentei pentru acest capăt de cerere ca rămasă fără obiect.

Măsurile asiguratorii instituite de organele D.G.F.P.Brașov urmează a fi menținute până la stingerea integrală a obligațiilor fiscale.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.4 alin.(1), (4) și (6) din O.U.G. nr.217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, art. 22 alin.(4), 24 alin.(1) lit.a) și art.29 pct.B) din Legea nr.345/2002 privind TVA , art.62 alin.(2) din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind TVA, art.21 alin.(4) lit.e), art.145.alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art. 13 și14 din O.G. nr.61/2002 republicată privind colectarea creanțelor bugetare, art. 114, 115, 120 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală corobate cu prevederile art.1 și 5 din Legea nr.348/2004 privind denominarea monedei naționale , art.1 și 2 din O.U.G.nr.59/2005 privind unele măsuri de natură fiscală și financiară pentru punerea în aplicare a Legii nr.348/2004 privind denominarea monedei naționale și art.185 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală se,

DECIDE

1.Respingerea contestației formulată de SC, înregistrată la D.G.F.P. Brașov sub, pentru: impozit pe profit, dobânzi aferente impozitului pe profit, penalități aferente impozitului pe profit.

2. Admiterea contestației pentru dobânzi aferente impozitului pe profit pe anii 2002 și 2003 și penalități aferente impozitului pe profit pe anii 2002 și 2003, TVA aferentă facturii fiscale emisă de SC A, dobânzi și penalități aferente acesteia

3.Desființarea Deciziei de impunere pentru TVA aferentă investiției ferma. dobânzi și penalități aferente acesteia.

Pentru acest capăt de cerere urmează a se încheia un nou act administrativ fiscal de către o altă echipă decât cea care a întocmit actul atacat, care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației, avându-se în vedere prevederile legale aplicabile în speță și considerentele menționate în conținutul deciziei.

4. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației cu privire la suspendarea actului administrativ fiscal până la soluționarea contestației.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termenul prevăzut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.