

DECIZIA nr. 11 din 09.02.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de A.F.P. Pentru Contribuabili Mijlocii TULCEA, asupra contestației formulată de S.C. T S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.../28.XI.2008 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sumă totală de ... lei; Raportului de inspecție fiscală generală nr.../28.11.2008; Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.../28.11.2008).

Prin contestația formulată petenta motivează majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul impozitului pe profit și TVA- 2004-2008 fără să precizeze cuantumul sumei contestate individualizată pe feluri de impozite și taxe.

Organul de soluționare competent, prin adresa nr.../22.01.2009, a solicitat petentei prezentarea cuantumul sumelor contestate individualizate pe feluri de impozite și taxe, în termen de cinci zile de la primire.

Petenta precizează prin adresa înregistrată la DGFP Tulcea sub nr.../02.02.2009 că “SC T SRL, contestă A)toate sumele înscrise în cele 3(trei) acte administrative fiscale, inclusiv B)amenda de 1.000 lei aplicată prin procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor cu nr... /28.11.2008...”

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală în raport de data primirii deciziei de impunere nr.../28.11.2008, raportului de inspecție fiscală generală și deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.../28.11.2008 respectiv **.2008** (potrivit confirmării de primire existentă în copie la dosarul cauzei) și data depunerii contestației la DGFP Tulcea sub nr... respectiv **.2009**.

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual și confirmată cu ștampila societății, conform prevederilor art. 206 din OG 92/2003R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206, 207, și 209 din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I.Petenta, SC T SRL depune la DGFP Tulcea sub nr. 102/06.01.2009 contestație împotriva -Raportului de inspecție fiscală generală nr... /28.11.2008; Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../28.11.2008 și Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.../28.11.2008. Prin contestația formulată petenta motivează majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul impozitului pe profit și TVA- 2004-2008 fără să precizeze cuantumul sumei contestate individualizată pe feluri de impozite și taxe.

Organul de soluționare competent, prin adresa nr.../22.01.2009, a solicitat petentei prezentarea cuantumului sumelor contestate individualizate pe feluri de impozite și taxe, în termen de cinci zile de la primire.

Petenta precizează, prin adresa înregistrată la DGFP Tulcea sub nr.../02.02.2009 că “ SC T SRL, contestă A) toate sumele înscrise în cele 3(trei) acte administrative fiscale, inclusiv B) amenda de ... lei aplicată prin procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor cu nr.../28.11.2008...”

În susținerea contestației petenta motivează următoarele:

- **la punctul I .1 din contestație IMPOZIT PE PROFIT**, contestă majorarea cheltuielilor nedeductibile, în anul 2004, cu suma de ... lei ROL menționând că:

a) <<“Suma de ... lei este considerată de organul fiscal nedeductibilă, în mod eronat. Suma face obiectul contractului de asociere în participațiune încheiat între societatea agricolă “G” și SC “T” SRL” . Societatea noastră solicitată stornarea facturii inițiale de grâu emisă în mod eronat de către SA G, întrucât suma de ... lei reprezintă chirie (redevență) datorată de SC T SRL în conformitate cu CAP. VI din Contract(Modalitatea de plată)... pentru teren pus la dispoziție o cantitate de minimum 150Kg./ha sau maximum 500Kg./ha de grâu (în funcție de producția obținută) sau contavaloarea acestuia.”>>

b) <<“ Cheltuielile înregistrate de societate în sumă de ... lei (ROL) cu titlu de “achiziții piese tractor” sunt cheltuieli deductibile fiscal din punct de vedere al impozitului pe profit motivat de faptul că SC T SRL are în proprietate 2 (două) tractoare, pentru care are contracte de închiriere.”>>

c) suma de ... lei RON reprezentând c/val grâu eliberat din magazie pentru plata arendei pe perioada 2005-2008 pentru care contribuabilul “nu a înregistrat venitul realizat din vânzarea produsului, dar nu a înregistrat nici cheltuiala cu descărcarea din gestiune a acestuia... Rezultatul fiscal nu este afectat. Practic este o eroare de tratament contabil, și nu de încălcări ale regulilor fiscale cu privire la stabilirea profitului impozabil, conform art. 19 alin.1 din Legea nr. 571/22.12.2003-privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

- în condițiile în care “ suma înregistrată de contribuabil ca o cheltuială cu arenda (ct. 612) este recunoscută ca și cheltuială deductibilă, inclusiv TVA aferentă. În aceste condiții, valoarea reprezentând înregistrarea pe cheltuieli a TVA colectată- aferentă produselor distribuite arendatorilor (așa cum este înscris în facturile fiscale) în sumă totală de ... lei RON...a fost considerată -în mod eronat, de către organul de control- cheltuială nedeductibilă fiscal, din punct de vedere al impozitului pe profit”.

2. Pentru anul 2008 petenta contestă majorarea cheltuielilor nedeductibile cu suma de ... lei cu următoarele motivații:

-sumă de ... lei considerată de organul fiscal ca diferența neînregistrată pe venituri a cheltuielilor efectuate cu înființarea culturilor în perioada 01.01-30.09.2008 “a fost considerată în mod eronat bază de impozitare pentru

impozit pe profit, deoarece la data efectuării și întocmirii actului de control, anul fiscal nu este încheiat (2008) și societatea T S.R.L. înregistrează o pierdere contabilă în cuantum de ... lei. În condițiile efectuării operațiunii contabile 331=711, cu suma de ... lei, rezultatul contabil înregistrat de societatea noastră la data de 30.09.2008 ar fi un profit în sumă de ... lei-pentru care nu se datorează impozitul pe profit de ... lei (x16%=... lei).”

- **la punctul II .1 din contestație TAXA PE VALOARE ADĂUGATĂ**, petenta contestă majorarea TVA, în anul 2004, cu suma de ... lei ROL, aferentă facturilor nr: .../28.04.2004; .../06.07.2004; ... /02.12.2004, menționând că:

“a) Suma de ... lei (ROL) reprezintă TVA deductibilă înregistrată pentru facturile enumerate mai sus, documente valabile-legal, din punct de vedere al formei și în baza cărora au fost achiziționate piese de schimb pentru tractoare pe care societatea le deține în baza contractelor de închiriere.

b)-... lei (ROL) reprezintă TVA deductibilă pentru factura nr... /30.12.2004 emisă de SA G, în baza contractului de asociere în participațiune nr.../2004, pe care organul de control - în mod eronat- l-a interpretat ca un contract de prestări servicii, luând dreptul contribuabilului de a deduce cheltuiala de TVA aferentă, chiar dacă suma reprezintă-conform CAP VI din Contract contravaloare pentru terenul pus la dispoziție -plată asimilată cu redevența.”

2. a)Petenta contestă “TVA de plată în sumă de ... lei RON pe care contribuabilul a constituit-o pentru facturile întocmite pentru plata arendei în natură” considerând că “organul de control fiscal a apreciat în mod eronat faptul că prin înregistrarea 635=4426 contribuabilul a diminuat TVA deductibilă. Prin normele de închidere ale TVA ct. 4426 înregistrat în credit la constituire reprezintă de fapt, ct. 4427 (TVA colectată). Prin operațiunea de închidere TVA, aceasta (ct. 4426-pe credit) devine TVA de plată (ct. 4423).”

b)- “pentru suma de ... lei TVA deductibilă, apreciem că organul de control fiscal a interpretat-în mod abuziv-prevederile art.145 alin.3 din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare-atunci când a considerat că factura nr.../04.12.2207 (emisă de SC I SRL) prin care a fost achiziționată o motocicletă, nu dă drept de deducere la TVA. Raportat la specificul obiectului de activitate al societății, asociații au apreciat ca necesară achiziția unei astfel de motociclete, pentru eficientizarea transportului în activitatea de agricultură-și pe cale de consecință în conformitate cu prevederile art. 145 alin.3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, contribuabilul are dreptul să deducă TVA pentru astfel de bun.”

II. Urmare inspecției fiscale generale privind verificarea modului de stabilire, evidențiere și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat consolidat, finalizată prin raportul de inspecție fiscală generală nr... /28.11.2008 organul fiscal a stabilit, prin decizia de impunere nr.../28.11.2008, diferențe de plată în sumă totală de ... lei reprezentând: -impozit pe venitul

microintreprinderilor în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei; CAS datorată de angajator în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei; CIAS reținută de la asigurați în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei; impozit pe veniturile din salarii în sumă de 1 și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei; impozit pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei; TVA în sumă de ... lei și majorări aferente în sumă de ... lei; CIAS datorat de angajator în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei; CAS reținut de la angajați în sumă de ... lei și majorări aferente în sumă de ... lei; CA pentru șomaj datorată de angajați în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei; CIA pentru șomaj în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei; Taxa asupra activității dăunătoare sănătății în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei; CASS datorată pentru persoanele care se află în C.M în sumă de ... lei și CA pentru accidente de muncă și boli profesionale datorat de angajator în sumă de ... lei cu majorări aferente în sumă de ... lei.

Petenta contestă decizia de impunere cu nr.../28/11/2008 la ADGFP Tulcea sub nr.../06.01.2009 cu motivațiile prezentate la pct. I din prezenta decizie.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerii petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale au stabilit în conformitate cu prevederile legale, în sarcina SC T SRL, diferențele în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă, TVA, impozit pe venitul microintreprinderilor și contribuții.

În fapt, organele fiscale din cadrul AFP Pt. Contribuabili Mijlocii Tulcea, au efectuat inspecția fiscală generală privind verificarea modului de stabilire, evidențiere și virare a obligațiilor fiscale către bugetul consolidat la SC T SRL Tulcea. Rezultatele inspecției fiscale au fost consemnate în raportul privind inspecția fiscală generală nr.../28.11.2008 înregistrat la A.F.P. pt.C.Mijl. a Jud. Tulcea sub nr.../03.12.2008. În baza raportului de inspecție fiscală generală nr.../28.11.2008/ .../03.12.2008 s-a emis decizia privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../28.XI.2008 înregistrată sub nr.../ 03.12.2008 privind diferențe de plată stabilite, reprezentând: impozit pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei; TVA în sumă de ... lei și majorări aferente în sumă de ... lei; -impozit pe venitul microintreprinderilor în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei; CAS datorată de angajator în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei; CIAS reținută de la asigurați în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei; impozit pe veniturile din salarii în sumă de ... și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei. Pentru "Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor

salariale “ și “Contribuții pentru concedii și indemnizații da la persoane juridice sau fizice” organele fiscale au emis “Decizie privind nemodificarea bazei de impunere” cu nr.../28.11.2008.

Petenta motivează din decizia nr.../28/11/2008, prin contestația depusă la AFP Tulcea sub nr.../01.2008, doar “ majorarea cheltuielilor nedeductibile la impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată -pentru anii 2004-2008 fără a specifica cuantumul sumei contestate individualizată pe feluri de impozite și taxe.

Organul de soluționare competent, prin adresa nr.../01.2009, a solicitat petentei prezentarea cuantumului sumelor contestate individualizate pe feluri de impozite și taxe, în termem de cinci zile de la primire.

Prin adresa înregistrată la DGFP Tulcea sub nr.../02.02.2009 petenta precizează că “ SC T SRL, contestă A)toate sumele înscrise în cele 3(trei) acte administrative fiscale, inclusiv B) amenda de ... lei aplicată prin procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor cu nr.../28.11.2008...”, fără alte motivații decât cele exprimate prin contestația depusă sub nr. 102/06.01.2009. Motivațiile petentei sunt cele expuse la punctul I din prezenta decizie.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile OG 92/2003R privind Codul de procedură fiscală, Legea nr. 571/2003R; HG nr. 44/2004 cu modificările ulterioare; Legea nr. 82/1991R; OMF nr. 1752/2005; OG nr. 2/2001 și decizia de neconstituționalitate a Curții Constituționale nr. 953/19.12.2006; Legea nr. 65/1998.

* Cu privire la afirmația petentei: “ SC T SRL contestă A)toate sumele înscrise în cele 3(trei) acte administrative fiscale,...”, se reține:

- potrivit prevederilor art.109 alin. 2 din OG 92/2003R “La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere”.

- potrivit prevederilor pct. 2.4 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005 “organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus și faptul că petenta nu motivează contestația cu privire la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.../28.11.2008 și din decizia de impunere privind obligațiile fiscale de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../28.11.2008 emisă în baza raportului de inspecție fiscală generală nr.../28.11.2008, nu motivează suma totală de ... lei reprezentând: -impozit pe venitul microintreprinderilor în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei; CAS datorată de angajator în

sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei; CIAS reținută de la asigurați în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei; impozit pe veniturile sin salarii în sumă de ... și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, urmează a se respinge ca nemotivată contestația cu privire la acest capăt de cerere.

* Cu privire la afirmația petentei: “ SC T SRL contestă... inclusiv B) amenda de ... lei aplicată prin procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor cu nr.../28.11.2008...” , se reține:

-potrivit prevederilor art. 32 din OG 2/2001 și decizia de neconstituționalitate a Curții Constituționale nr. 953/19.12.2006, amenda contravențională se contestă la judecătoria în a cărei circumscripție a fost svârșită contravenția, “Numai instanța de judecată este competentă să soluționeze plângerea contravențională.”

* Cu privire la mențiunea petentei de - **la punctul I .1 lit. a) din contestație “IMPOZIT PE PROFIT”**, că:

<<“Suma de ... lei este considerată de organul fiscal nedeductibilă, în mod eronat. Suma face obiectul contractului de asociere în participațiune încheiat între societatea agricolă “G” și SC “T” SRL” . Societatea noastră solicită stornarea facturii inițiale de grâu emisă în mod eronat de către SA G, întrucât suma de ... lei reprezintă chirie (redevență) datorată de SC T SRL în conformitate cu CAP. VI din Contract(Modalitatea de plată)... pentru teren pus la dispoziție o cantitate de minimum 150Kg./ha sau maximum 500Kg./ha de grâu (în funcție de producția obținută) sau contravaloarea acestuia.”>>, se reține:

- din contractul de asociere în participațiune nr.../ 29.03.2004 (aflat în copie la dosarul cauzei) se reține: “...Pentru realizarea obiectului de activitate de mai sus părțile contribuie cu: SA G va pune la dispoziție suprafața de ...ha de teren arabil... Cap. VI Modalitatea de plată SC T SRL va plăti Societății Agr. G pentru terenul pus la dispoziție o cantitate de minim 150 Kg/ha sau maxim 500Kg/ha de grâu (în funcție de producția obținută) sau contravaloarea acestuia....”

- din documentele existente la dosarul și din spusele petentei reese că: în data de 21.09.2004 SA G emite către SC T SRL factura fiscală nr... “Grâu -indescifrabil- cf. contr... /29.03.2004” pentru cantitatea de ... Kg. cu valoarea fără TVA ... lei (ROL) și TVA în sumă de ... lei (ROL). -la data de 30.12.2004, la solicitarea petentei, cu factura fiscală nr... SA G stornează factura fiscală nr... și emite către SC T SRL o nouă factura fiscală cu nr... cu mențiunea “c/v datorie conform contract nr.../29.03.2004. Chirie.” cu aceleași valori .

-petenta înregistrează factura fiscală nr.../30.12.2004 în contul 612 “cheltuieli cu chiriile și redevențele”

-potrivit prevederilor art. 130 din Legea nr. 571/2003 “În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană

impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau de servicii cu plată.” și la art. 128 menționează: “(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.”

- art. 155 din Legea nr. 571/2003 prevede: “(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar. (2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată.” La art. 19 se prevede: “(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.”

În consecință, potrivit prevederilor legale prezentate mai sus, petenta a înregistrat în mod corect factura fiscală nr.../30.12.2004 în contul 612 “cheltuieli cu chiriile și redevențele” dar avea obligația să emită factură fiscală pentru grâul livrat societății G ca plată pentru terenul pus la dispoziție conform contractului și să o evidențieze în contul de venituri.

Având în vedere cele prezentate mai sus, petenta a diminuat baza de impozitare a impozitului pe profit cu suma de ... lei ROL iar organul fiscal a procedat în mod legal la stabilire diferenței de impozit pe profit aferentă acestei sume și urmează a se respinge ca neântemeiată contestația cu privire la acest capăt de cerere.

* Cu privire la mențiunea petentei de - **la punctul I .1 lit. b)** <<“ Cheltuielile înregistrate de societate în sumă de ... lei (ROL) cu titlu de “achiziții piese tractor” sunt cheltuieli deductibile fiscal din punct de vedere al impozitului pe profit motivat de faptul că SC T SRL are în proprietate 2 (două) tractoare, pentru care are contracte de închiriere.”>>, se reține:

-potrivit prevederilor art. 21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 (Codul fiscal -valabil în anul 2004) “pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile...”; și la alin. (4) se prevede: “Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: ...m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță , asistență sau alte servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”;

-în referatul cu propuneri privind soluționarea contestației organul fiscal menționează: “La cererea organului de control, agentul economic nu a prezentat nici un contract de închiriere sau de comodat înregistrat la organul fiscal

teritorial, ... ”, în declarația administratorului, existentă în copie la dosarul cauzei se menționează “Societatea nu are în dotare un tractor U650, fiind proprietatea administratorului” fără a se aminti de existența unor contracte.

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus și faptul că, până la data soluționării contestației petenta nu prezintă, pentru susținerea afirmației, contractele de închiriere în conformitate cu prevederile legale urmează a se respinge ca neântemeiată contestația cu privire la acest capăt de cerere.

* Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentei de **-la punctul I lit. c)** că suma de ... lei RON reprezentând c/val grâu eliberat din magazie pentru plata arendei pe perioada 2005-2008 pentru care contribuabilul “nu a înregistrat venitul realizat din vânzarea produsului, dar nu a înregistrat nici cheltuiala cu descărcarea din gestiune a acestuia... Rezultatul fiscal nu este afectat. Practic este o eroare de tratament contabil, și nu de încălcări ale regulilor fiscale cu privire la stabilirea profitului impozabil, conform art. 19 alin.1 din Legea nr. 571/22.12.2003 -privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”, întrucât:

- potrivit prevederilor art. 11 din Legea contabilității nr. 82/1991 “Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar și alte drepturi și obligații, precum și **efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.**”

-potrivit prevederilor art.130 din Legea nr. 571/2003 “În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii **în schimbul unei livrări de bunuri** și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau de servicii cu plată.” și art. 128 menționează: “(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.”

- "ART. 2 din Legea nr. 65/1998 prevede: “Prin arendare se înțelege contractul încheiat între proprietar, uzufructuar sau alt deținător legal de bunuri agricole, denumit arendator, și arendaș, cu privire la exploatarea bunurilor agricole pe o durată determinată și la un preț stabilite de părți.”

Se reține faptul că persoanele juridice care efectuează lucrări în arendă contabilizează separat schimbul de bunuri cu servicii, ca o achiziție și ca o cedare de active, eventualele câștiguri sau pierderi fiind recunoscute în contul de profit și pierdere. În susținerea acestui punct de vedere, trebuie să se rețină și faptul că pentru obținerea acestor produse distribuite sub formă de plată a arendei (pentru care petenta nu înregistrează venituri) s-au efectuat diverse cheltuieli (motorină, semințe, ierbicide etc.), cheltuieli care diminuează baza de impozitare a impozitului pe profit. Deoarece cele două operațiuni, respectiv livrarea de produse și serviciul de punere la dispoziție a terenului agricol, se

impozitează separat, înregistrările în contabilitatea societății arendașe care efectuează plata arendeii în natură sunt următoarele:

a) înregistrarea arendeii datorate, stabilită fie în baza contractului de arendă, dacă proprietarul terenului este persoană fizică, fie în baza facturii primite, dacă proprietarul este persoană juridică:

612 = 401 (462)
4426 = 401

b) înregistrarea livrării produselor agricole pentru plata arendeii, pe bază de factură:

411	=	%	- valoarea produselor livrate, inclusiv T.V.A.
701	-		valoarea la preț de vânzare al produselor agricole
4427	-		valoarea T.V.A. aferente

c) scăderea din evidență a produselor livrate:

711 = 345 - valoarea produselor la cost de producție

d) compensarea datoriei privind arenda cu creanța rezultată din livrarea produselor agricole:

401(462) = 411

În referatul cu propuneri privind soluționarea contestațiilor organul de control prezintă înregistrările contabile efectuate de agentul economic privind plata arendeii astfel: 601=401 ; produse la preț de vânzare 345=711 și 612=345 produse la preț de vânzare ; 635=4426. Din operațiunile petentei reiese că se evidențiază în cheltuieli de două ori datoria arendeii (o dată prin înregistrarea datoriei arendeii 601=401 și o dată prin descărcarea gestiunii cu produsele livrate ca plată a arendeii 612=345) fără a se înregistra venituri din livrarea produselor.

Prin operațiunea 345=711 petenta evidențiază produsele obținute la preț de vânzare, pentru care a efectuat o serie de cheltuieli care au diminuat baza de impozitare a impozitului pe profit. În situația când prețul de producție (costul efectiv -prin însumarea cheltuielilor efectuate pentru realizarea produselor) este mai mare decât cel de înregistrare diferența se înregistrează 348=711.

Operațiunea efectuată de petentă (635=4426) prin care a diminuat baza de impunere a impozitului pe profit nu este admisă de OMFP 1752/2005 decât: “În creditul contului 4426 "Taxa pe valoarea adugată deductibilă" se înregistrează: ...- prorata din taxa pe valoarea adugată devenită nedeductibilă (635);”, nicidecum la efectuarea livrărilor.

-conform art. 19 alin.1 din Legea nr. 571/22.12.2003 -privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare “(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.”

Față de cele prezentate mai sus, se reține că organele fiscale au procedat în mod legal la majorarea bazei de impozitate a impozitului pe profit cu suma de ... lei RON, reprezentând c/val grâu eliberat din magazie pentru plata arendei pe perioada 2005-2008 și urmează a fi respinsă ca neântemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

* Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentei <<“ suma înregistrată de contribuabil ca o cheltuială cu arenda (ct. 612) este recunoscută ca și cheltuială deductibilă, inclusiv TVA aferentă. În aceste condiții, valoarea reprezentând înregistrarea pe cheltuieli a TVA colectată -aferentă produselor distribuite arendatorilor (așa cum este înscris în facturile fiscale)”, în sumă totală de ... lei (RON) ... a fost considerată -în mod eronat, de către organul de control- cheltuială nedeductibilă fiscal, din punct de vedere al impozitului pe profit”>> întrucât:

- OMFP 1752/2005 prevede: la CAP. 7 - *“La reflectarea în contabilitate a operațiunilor economice derulate se are în vedere conținutul economic al acestora, cu respectarea principiilor, bazelor, regulilor și politicilor contabile permise de reglementarea contabilă aplicabilă.”* la GRUPA 44 cont 4427 se prevede. *“ În creditul contului 4427;...taxa pe valoarea adugată aferentă bunurilor și serviciilor utilizate pentru consumul propriu sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor neimputabile, precum și cea aferentă bunurilor și serviciilor acordate personalului sub forma avantajelor în natură (635);”*

Având în vedere faptul că OMFP 1752/2005 nu dă dreptul la înregistrarea TVA colectată în contul de cheltuieli decât în situația *“bunurilor și serviciilor utilizate pentru consumul propriu sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor neimputabile, precum și cea aferentă bunurilor și serviciilor acordate personalului sub forma avantajelor în natură (635);”*, operațiunea de plată a arendei reprezentând o livrare de bunuri în schimbul unor servicii nu se încadrează acestei situații, în consecință petenta a înregistrat în mod eronat în contul de cheltuieli TVA colectată în sumă totală de ... lei (RON)*“aferentă produselor distribuite arendatorilor (așa cum este înscris în facturile fiscale)”*.

Față de cele prezentate mai sus se reține, că majorând baza de impozitare a impozitului pe profit cu suma totală de ... lei (RON), organele fiscale au procedat în mod legal și urmează a se respinge ca neântemeiată contestația cu privire la acest capăt de cerere.

*Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentei că sumă de ... lei, considerată de organul fiscal ca diferență neînregistrată pe venituri a cheltuielilor efectuate cu înființarea culturilor în perioada 01.01-30.09.2008, <<“a fost considerată în mod eronat bază de impozitare pentru impozit pe profit, deoarece la data efectuării și întocmirii actului de control, anul fiscal nu este încheiat (2008) și societatea T S.R.L.

înregistrează o pierdere contabilă în cuantum de ... lei. În condițiile efectuării operațiunii contabile 331=711, cu suma de ... lei, rezultatul contabil înregistrat de societatea noastră la data de 30.09.2008 ar fi un profit în sumă de ... lei -pentru care nu se datorează impozitul pe profit de ... lei ”>>, întrucât:

- potrivit prevederilor art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 R/2005 “(1) Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.” și potrivit art. 13 “**Înregistrarea în contabilitate a elementelor de activ se face la costul de achiziție, de producție** sau la valoarea justă pentru alte intrări decât cele prin achiziție sau producție, dup caz.”

Având în vedere specificul activității, potrivit prevederilor OMFP 1752/2005, trebuia evidențiată în debitul contului 331 “*Produce în curs de execuție*” - valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la sfârșitul perioadei, stabilit pe bază de inventar creditând contul 711 “*Venituri din producția stocată*”. Astfel costurile vor fi reflectate în clasa 6, iar veniturile corespunzătoare în contul 711 “*Venituri din producția stocată*”, profitul din aceste operațiuni fiind nul până la valorificarea recoltei.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că organele fiscale au procedat în mod legal la stabilirea impozitului pe profit și urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

* Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentei de la - **la punctul II .1 din contestație TAXA PE VALOARE ADĂUGATĂ**, <<“a) Suma de ... lei (ROL) reprezintă TVA deductibilă înregistrată pentru facturile enumerate mai sus, documente valabile-legal, din punct de vedere al formei și în baza cărora au fost achiziționate piese de schimb pentru tractoare pe care societatea le deține în baza contractelor de închiriere.”>>, întrucât:

-potrivit prevederilor art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 “Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adugată 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;”

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus, faptul că societatea nu deține tractoare și că nici până la data soluționării contestației nu susține afirmația cu documente legale, se reține că organul fiscal a procedat în mod

legal neadmițând la deducere suma TVA în sumă de ... lei ROL și urmează a se respinge ca neântemeiată contestația cu privire la acest capăt de cerere.

* Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentei de la - **la punctul II .1 din contestație TAXA PE VALOARE ADĂUGATĂ**, <<“ b)-... lei (ROL) reprezintă TVA deductibilă pentru factura nr.../30.12.2004 emisă de SA G, în baza contractului de asociere în participațiune nr.../2004, pe care organul de control - în mod eronat- l-a interpretat ca un contract de prestări servicii, luând dreptul contribuabilului de a deduce cheltuiala de TVA aferentă, chiar dacă suma reprezintă-conform CAP VI din Contract contravaloare pentru terenul pus la dispoziție -plată asimilată cu redevența.”>>, întrucât:

- potrivit prevederilor art. 28 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 R “În cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, în mod corespunzător cotei de participare în asociere.”;

- din contractul de asociere în participațiune nr.../ 29.03.2004 (aflat în copie la dosarul cauzei) se reține: “...Pentru realizarea obiectului de activitate de mai sus părțile contribuie cu: SA G va pune la dispoziție suprafața de ... ha de teren arabil... Cap. VI Modalitatea de plată SC T SRL va plăti Societății Agr. G pentru terenul pus la dispoziție o cantitate de minim 150 Kg/ha sau maxim 500Kg/ha de grâu (în funcție de producția obținută) sau contravaloarea acestuia....”;

- potrivit prevederilor art. 2 din Legea 65/1998 “Prin arendare se înțelege contractul încheiat între proprietar, uzufructator sau alt deținător legal de bunuri agricole, denumit arendator, și arendaș, cu privire la exploatarea bunurilor agricole pe o durată determinată și la un preț stabilite de părți.”;

-din prevederile legale prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei și din contractul de asociere în participațiune nr.../29.03.2004 se reține că petenta a tratat acest contract ca un contract de arendă;

-potrivit prevederilor art. 130 și HG 44/2004 NM cu modificările și completările ulterioare “ *Codul fiscal: ART. 130 În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.*

Norme metodologice: 8. (1) Operațiunile prevăzute la art. 130 din Codul fiscal, includ orice livrări de bunuri/prestări de servicii a căror plată se realizează printr-o altă livrare/prestare, precum:

a) ...

b) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendei, care constituie o prestare de servicii.

(2) Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratat separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte”.

Deoarece cele două operațiuni, respectiv livrarea de produse și serviciul de punere la dispoziție a terenului agricol, se impozitează separat, înregistrările în contabilitatea societății arendașe care efectuează plata arendei în natură sunt următoarele:

a) înregistrarea arendei datorate, stabilită fie în baza contractului de arendă, dacă proprietarul terenului este persoană fizică, fie în baza facturii primite, dacă proprietarul este persoană juridică:

612 = 401 (462)

4426 = 401

b) înregistrarea livrării produselor agricole pentru plata arendei, pe bază de factură:

411 = % - valoarea produselor livrate,
inclusiv T.V.A.

701 - valoarea la prețului de vânzare al produselor agricole

4427 - valoarea T.V.A. aferente

Astfel, petenta pierde din vedere faptul că împreună cu dreptul la deducerea TVA aferentă obligației de plată a arendei avea și obligația colectării TVA pentru plata efectivă a arendeii .

Față de cele prezentate mai sus, se reține că organul fiscal a procedat în mod legal la stabilirea diferenței de TVA de plată în sumă de lei (ROL) și urmează a se respinge ca neântemeiată contestația cu privire la acest capăt de cerere.

* Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentei de la - **la punctul II . 2 a) din contestație** <<“TVA de plată în sumă de ... lei RON pe care contribuabilul a constituit-o pentru facturile întocmite pentru plata arendeii în natură... organul de control fiscal a apreciat în mod eronat faptul că prin înregistrarea 635=4426 contribuabilul a diminuat TVA deductibilă. Prin normele de închidere ale TVA ct. 4426 înregistrat în credit la constituire reprezintă de fapt, ct. 4427 (TVA colectată). Prin operațiunea de închidere TVA, aceasta (ct. 4426-pe credit) devine TVA de plată (ct. 4423).”>>, întrucât:

-așa cum am menționat la soluționarea pct. I.2 din contestație, OMFP 1752/2005 la CAP. 7 prevede: - “La reflectarea în contabilitate a operațiunilor economice derulate se are în vedere conținutul economic al acestora, cu respectarea principiilor, bazelor, regulilor și politicilor contabile **permise de reglementarea contabilă aplicabilă.**” și nu dă dreptul la înregistrarea, taxei pe valoarea adăugată colectată, în contul de cheltuieli decât în situația “bunurilor și serviciilor utilizate pentru consumul propriu sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor neimputabile, precum și cea aferentă bunurilor și serviciilor

acordate personalului sub forma avantajelor în natură (635);”, iar operațiunea de plată a arendei nu se încadrează acestei situații reprezentând o livrare de bunuri în schimbul unor servicii. În referatul cu propuneri privind soluționarea contestațiilor organul fiscal precizează: “SC T SRL înregistrează TVA aferent facturilor emise pentru arendă cu nota contabilă 635=4426 diminuând astfel TVA deductibilă în evidența contabilă, **dar în deconturile de TVA și implicit în evidența fiscală nu s-a evidențiat acest lucru**, ca urmare organul de control a procedat la îndreptarea erorii, colectând TVA, astfel corectând evidența fiscală a agentului economic”.

Având în vedere cele de mai sus prezentate, urmează a se respinge ca neântemeiată contestația cu privire la acest capăt de cerere menținându-se constatările organului de control.

* Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentei - “pentru suma de ... lei TVA deductibilă, apreciem că organul de control fiscal a interpretat-în mod abuziv-prevederile art.145 alin.3 din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare-atunci când a considerat că factura nr.../04.12.2007 (emisă de SC I SRL) prin care a fost achiziționată o motocicletă, nu dă drept de deducere la TVA. Raportat la specificul obiectului de activitate al societății, asociații au apreciat ca necesară achiziția unei astfel de motociclete, pentru eficientizarea transportului în activitatea de agricultură -și pe cale de consecință în conformitate cu prevederile art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, contribuabilul are dreptul să deducă TVA pentru astfel de bun.”, întrucât:

-potrivit prevederilor art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 “ Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere faptul că motocicleta HONDA în valoare, cu tva, de ... lei nu este utilaj agricol, nu contribuie la realizarea operațiunilor taxabile și nu îndeplinește condițiile legale prezentate mai sus iar organul fiscal a procedat în mod corect neadmițând la deducere TVA în sumă de ... lei, urmează a se respinge ca neântemeiată contestația cu privire la acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.216 alin.(1) și (2) din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca neântemeiată a contestației formulată de SC T SRL Tulcea pentru suma totală de ... lei reprezentând: -impozit pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei; TVA în sumă de ... lei și majorări aferente în sumă de ... lei;

Art.2 Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC T SRL Tulcea pentru suma totală de ... **lei** reprezentând:-impozit pe venitul microintreprinderilor în sumă de ...*lei* și majorări de întârziere aferente în sumă de ... *lei*;CAS datorată de angajator în sumă de ... *lei* și majorări de întârziere aferente în sumă de ... *lei*; CIAS reținută de la asigurați în sumă de ... *lei* și majorări de întârziere aferente în sumă de ... *lei*; impozit pe veniturile din salarii în sumă de ...*leu* și majorări de întârziere aferente în sumă de ... *lei*; CIAS datorat de angajator în sumă de ... *lei* și majorări de întârziere în sumă de ... *lei*; CAS reținut de la angajați în sumă de ... *lei* și majorări aferente în sumă de ... *lei*; CA pentru șomaj datorată de angajați în sumă de ... *lei* și majorări de întârziere în sumă de ... *lei*; CIA pentru șomaj în sumă de ... *lei* și majorări de întârziere în sumă de ... *lei*; Taxa asupra activității dăunătoare sănătății în sumă de ... *lei* și majorări de întârziere în sumă de ... *lei*; CASS datorată pentru persoanele care se află în C.M în sumă de ... *lei* și CA pentru accidente de muncă și boli profesionale datorat de angajator în sumă de ... *lei* cu majorări aferente în sumă de ... *lei*.

Art.3 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV