



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Directia Generala a Finantelor Publice
a Judetului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. ... din 2010

privind modul de soluționare a contestației formulate de OB. M.R. F. din loc. M., jud. Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ... din2009, completată la data de2009.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea, cu adresa nr. ... din2009 asupra contestației formulate de **OB. M.R. F** din loc.Malaia, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr.11.2009.

Contestația are ca obiect suma de **... lei**, stabilită prin decizia de impunere nr. ... din 2009 și Raportul de Inspectie Fiscala nr.2009, întocmite de organele de inspecție fiscală, comunicate la data de2009, potrivit Procesului-verbal nr. data2009 privind îndeplinirea procedurii de comunicare, existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

- ... lei impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/ convențiilor civile;
- lei majorări aferente imp. pe veniturile din activități desfășurate în baza contract./ convențiilor civile;
- lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice;
- lei majorari de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende;
- lei impozit pe profit;
- lei majorari de întârziere aferente impozit pe profit;
- lei taxă pe valoare adăugată - trimestrial;
- lei majorări de întârziere aferente.

Totodata, în contestație, se invocă si Decizia nr. din ... 2009 privind nemodificarea bazei de impunere și Dispoziția nr. din ... 2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv măsura prin care s-a dispus virarea sumei de lei la bugetul statului în contul de venituri din dividende de la alți plătitori.

Contestația este semnată prin avocat B.I.T., conform împuternicirii avocatiale nr. din data2009, existenta în copie la dosarul cauzei.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală ,

aceasta fiind transmisă prin posta Direcției Generale a Finanțelor Publice Valcea, în data de2009.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de **OB. M.R. F.**, înregistrată la D.G.F.P Valcea sub nr. ... din ...2009, completată la data de2009.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. Petenta contestă decizia de impunere nr.2009, decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .../2009, raportul de inspectie fiscala nr. .../ ...2009 și dispoziția nr. ../2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, motivând următoarele :

Potrivit prevederilor art.28 din Legea nr.1/2000, “ formele asociative de exploatare in comun ” carora li se reconstituie dreptul de proprietate dobândesc calitatea de persoana juridica.

Obstiele de mosneni si-au redobandit personalitatea juridica in baza Legii nr. 1/2000 insa forma de organizare nu a fost vreuna din formele prevazute de legea societatilor comerciale sau de actele normative privind asociatiile si fundatiile, astfel ca inspectia fiscala nu a tinut cont de specificul formei de organizare a **OB. M.R. F.**

Contestatoarea sustine ca inspectorii fiscali trebuiau sa faca o diferenta intre formele istorice de administrare in comun a proprietatilor forestiere (comunitati istorice de proprietari) si asociatiile de proprietari de paduri private infiintate in baza OG 77/2004, in vigoare pana la aparitia noului Cod Silvic - Legea 46/2008.

In temeiul art.27 din Legea nr.1/2000, art.85 din OG 26/2000 si conform prevederilor art.95 din Legea 46/2008, **OB. M.R. F.** pana la aparitia legii speciale de organizare si functionare prevazuta de alin.(3) al art.95 din Codul silvic, ii sunt aplicabile reglementarile speciale care au stat la baza infiintarii si functionarii, adica Codul silvic din 1910 si statutele formei, cel in baza caruia a redobandit personalitate juridica in anul 2000, precum si cele anterioare anului 1946.

Intrucat legiuitorul a caracterizat proprietatea obstilor ca fiind proprietate devalmasa, comuna, se trage concluzia ca titularii dreptului de proprietate privata indiviza sunt persoanele fizice (mosneni, razesi, compozesori etc).

Aceasta forma de proprietate privata indiviza, privita ca forma a proprietatii comune nu poate constitui proprietatea exclusiva pur si simplu a persoanei juridice, ci este o proprietate comuna a persoanelor fizice care compun forma asociativa.

De asemenea, veniturile realizate intra direct in patrimoniul mosnenilor astfel ca nu se poate impozita pentru profit forma asociativa din moment ce nu aceasta realizeaza venit.

Petenta arată că, întrucât devălmășia proprietății forestiere a moșnenilor este caracterizată de faptul că toți membrii dețin o cotă parte ideală din absolut orice bun aflat în proprietate comună, în momentul în care o parte din aceste bunuri - masa lemnoasă, în speță - iese din patrimoniul obștii printr-un contract de vânzare-cumpărare, prețul primit se împarte de drept, din momentul încasării, între moșneni potrivit cotelor părți stabilite.

Petenta invocă astfel ca fiind aplicabile în speță prevederile art. 85 din Codul Fiscal, potrivit cărora proprietarii devălmăși - moșneni - ar trebui impozitați și nu obștea de

moșneni, iar veniturile sunt cele obținute direct de moșneni și nu sunt venituri ale formei asociative.

Petenta susține în consecință că veniturile obținute din exploatarea forestieră reprezintă FRUCTE ALE BUNULUI, iar fructele se cuvin proprietarului, respectiv moșneanul, acesta fiind cel care trebuie, eventual, impozitat, și nu obștea.

Petenta susține deasemenea că este nelegală aplicarea cotei TVA pentru masa lemnoasă de care au beneficiat moșnenii, întrucât aceasta a fost distribuită potrivit prevederilor statutare și hotărârilor adunării generale numai către moșnenii codevălmași, pentru culegerea unui fruct al proprietății codevălmașe persoanele fizice moșneni neputând să fie obligate să plătească TVA.

Contestatoarea menționează ca, în ceea ce privește statutul **OB. M.R. F**, prevederile acestuia tratează terenurile forestiere reconstituite ca pe o proprietate indiviză, în devalmasie, persoana juridică având atribuții doar de administrare și exploatare în comun a averii devalmase.

De asemenea, contestatoarea face trimitere la prevederile Codului Silvic, adică Legea 26/1996 referitor la proveniența veniturilor proprietarilor fondului forestier proprietate privată și de asemenea ale Legii 571/2003 privind Codul Fiscal și ale Normelor metodologice de aplicare ale codului fiscal, în ceea ce privește veniturile neimpozabile.

Petenta menționează ca argument modelul standard obligatoriu de statut pentru obștile de moșneni, emis de Direcția Pădurilor Persoanelor Juridice din cadrul Ministerului Agriculturii și Domeniilor emis în conformitate cu prevederile Codului Silvic, Regulamentul pentru satisfacerea trebuințelor normale în lemn de foc și construcție ale populației rurale, Legea privitoare la organizarea și încurajarea agriculturii și regulamentul Serviciului Silvic exterior al C.A.P.S. -ului, statut obligatoriu potrivit art. 27 din Legea nr. 1/ 2000, cu modificările și completările ulterioare.

B. Din actul administrativ fiscal contestat și raportul de inspecție fiscală anexa la acesta rezultă următoarele:

OB. M.R. F, are domiciliul fiscal în localitatea M., str. U....., nr., jud. Valcea și are codul unic de înregistrare, cu atribut fiscal RO din data de2002.

Prin încheierea din data de1992, Judecătoria Rm. Vâlcea admite cererea de acordare a personalității juridice formulată de O.F., fiind înregistrată în registrul special al asociațiilor și fundațiilor la nr. .../ 1992. În anul 2009 obștea își schimbă denumirea în **OB. M.R. F** și este înregistrată în Registrul Asociațiilor și Fundațiilor sub nr. .../ 2009, conform certificatului nr...../ 08.10.2009 emis de Judecătoria Brezoi. **OB. M.R. F** a fost înființată în baza Legii nr. 1/ 2000 privind reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și cele forestiere.

Conform statutului Obștei, obiectul de activitate este “ Administrarea, organizarea, exploatarea pășunilor, pădurilor în devălmășie, ca avere a acestora, membrii obștei, care sunt proprietari de drept și de fapt, conform acțiunilor pe care le posedă fiecare”.

1) Impozitul pe profit a fost verificat în baza a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal și a HGR nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru perioada 01.01.2004 - 31.12.2008, constatându-se următoarele :

În anul 2004, OB. M.R. F a depus la organul fiscal teritorial declarația privind impozitul pe profit, sub nr./2005, prin care a declarat un profit impozabil în suma de ... lei și un impozit pe profit de ... lei.

Ca urmare a inspectiei fiscale efectuate s-a constatat la sfarsitul anului 2004 un profit impozabil in suma de .. lei si un impozit pe profit de ... lei, diferenta de profit impozabil dintre cel declarat si cel constatat provine din nedeclararea sumei de ... lei ca si cheltuiala nedeductibila, reprezentand amenzi, dobanzi si penalitati de intarziere, incalcandu-se astfel prevederile art.21, alin 4, lit b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, rezultand astfel un debit suplimentar de lei .

Pentru **anul 2005, OB. M.R. F** a depus la organul fiscal teritorial declaratia privind impozitul pe profit sub nr. .../ ...2006, prin care a declarat un profit impozabil in suma de ... lei și un impozit pe profit de lei.

Ca urmare a inspectiei fiscale efectuate s-a constatat la sfarsitul anului 2005 un profit impozabil in suma de lei si un impozit pe profit de ... lei, stabilindu-se un debit suplimentar în sumă de ... lei , astfel:

a) impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei, care provine din :

1. cheltuieli nedeductibile constatate suplimentar în sumă totală de .. lei, din care :

- suma de .. lei rezultată din declararea eronată a cheltuielilor nedeductibile cu impozitul pe profit în sumă de .. lei față de .. lei (înregistrate de operatorul economic în evidența contabilă și în balanța de verificare la 31.12.2005);

- nedeclararea sumei de .. lei ca si cheltuiala nedeductibila, reprezentand amenzi si penalitati de intarziere , incalcandu-se astfel prevederile art.21, alin 4, lit a și b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

2. profitul brut declarat de operatorul economic este mai mare cu suma de .. lei față de evidența contabilă.

A rezultat astfel o bază de calcul suplimentară privind impozitul pe profit în sumă de .. lei (.. lei - .. lei) căreia îi corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă de... lei.

b) impozit pe profit suplimentar în sumă de .. lei, care provine din declararea eronată a impozitului pe profit în sumă de ... lei față de .. lei corepunzător profitului impozabil declarat de operatorul economic în sumă de .. lei, conform prevederilor art. 80, alin. (3) din OG 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. și modificată.

Pentru **anul 2006, OB. M.R. F** a depus la organul fiscal teritorial declaratia privind impozitul pe profit sub nr. .../ ...2007, prin care a declarat un profit impozabil in suma de .. lei și un impozit pe profit de .. lei.

Ca urmare a inspectiei fiscale efectuate s-a constatat la sfarsitul anului 2006 un profit impozabil in suma de lei si un impozit pe profit de ... lei, rezultand astfel un debit suplimentar de - ... lei, care provine din declararea eronată a impozitului pe profit în sumă de .. lei față de .. lei constatată de organul de control, conform prevederilor art. 80 alin. 3 din OG 92/ 203 privind Codul de procedură fiscală, rep. și modificată.

Pentru **Anul 2007,OB. M.R. F** a depus la organul fiscal teritorial declaratia privind impozitul pe profit sub nr. .../ ...2008, prin care a declarat un profit impozabil in suma de .. lei și un impozit pe profit de .. lei.

Ca urmare a inspectiei fiscale efectuate s-a constatat la sfarsitul anului 2007 un profit impozabil in suma de .. și un impozit pe profit de lei, rezultind astfel un debit suplimentar de ... lei reprezentand impozit pe profit.

Diferenta de profit impozabil dintre cel declarat si cel constatat provine din neînregistrarea sumei de ... lei ca si cheltuiala nedeductibila, reprezentand cheltuieli înregistrate fără a avea la bază documente justificative, incalcandu-se astfel prevederile art.21, alin 4, lit f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru **Anul 2008, OB. M.R. F** a depus la organul fiscal teritorial declaratia privind impozitul pe profit sub nr. .../2009, prin care a declarat un profit impozabil in suma de ... lei și un impozit pe profit de ... lei.

Ca urmare a inspectiei fiscale efectuate, nu au rezultat diferențe între impozitul pe profit calculat, declarat și virat de către **OB. M.R. F** și impozitul calculat de echipa de inspecție fiscală.

Pentru perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.01.2004 - 31.12.2008, s-a constatat un debit suplimentar privind impozitul pe profit în sumă totală de ... lei, pentru care au fost calculate pentru perioada 15.02.2005 - 22.10.2009 majorari de intarziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei (anexa nr. 4), conform prevederilor art. 119 alin. (1), 120 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,cu modificările și completările ulterioare.

2) Impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile încheiate potrivit Codului civil a fost verificat în baza prevederilor Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal și H.G. nr. 44/ 2003 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a cuprins perioada 01.01.2004 - 30.06.2009, constatindu-se urmatoarele :

În perioada verificată, **OB. M.R. F** a declarat impozit pe veniturile realizate în baza convențiilor/contractelor civile în sumă totală de ... lei, organele de inspectie fiscala constatand urmare a inspectiei fiscale efectuate un impozit în sumă totală de ... lei, **rezultind** astfel un debit suplimentar în sumă de .. lei, care provine din impozitul aferent indemnizațiilor plătite consiliului de administrație și comisiei de cenzori, calculat și înregistrat în evidența contabilă de Obște, dar nedeclarat în totalitate, conform prevederilor art. 80 alin. 3 din OG 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. și modificată.

Pentru achitarea cu întârziere a impozitului pe venituri realizate pe bază de convenție civilă s-au acalculat pentru perioada 25.04.2005 - 22.10.2009 (anexa nr. 5), majorări în sumă de ... lei și penalități de întârziere de ... lei, în temeiul art. 119 alin. 1 și art. 120 din O.G. nr. 92/ 2003, republicată privind Codul de procedură fiscală.

3) Impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice a fost verificat in conformitate cu Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2004 - 30.06.2009, constindu-se că **OB. M.R. F** a distribuit dividende din profitul net realizat la finele fiecărui an, acționarilor persoane fizice, astfel :

- din profitul net al anului 2003 - suma de lei;
- din profitul net al anului 2004 - suma de lei;
- din profitul net al anului 2005 - suma de lei;
- din profitul net al anului 2006 - suma de lei;
- din profitul net al anului 2007 - suma de lei;
- din profitul net al anului 2008 - suma de lei.

S-a constatat că în tabelul nominal cuprinzând foștii membrii și moștenitorii acestora, din formele asociative cărora li se reconstituie dreptul de proprietate asupra terenurilor cu vegetație forestiera, anexat la statutul obștei (anexa nr. 9), apar două persoane juridice cu drepturi în obște și anume : Casa (C.A.P.S.) cu un procent de 52,26%(2.112,83 drepturi) și, respectiv, Societatea C... S.A.R. cu un procent de 1,1% (44,44 drepturi).

În conformitatea cu drepturile deținute în obște, și având în vedere sumele reprezentând dividende repartizate, cele două societăți aveau dreptul să obțină dividende, astfel :

a) din suma de lei, repartizată la dividende **în anul 2004**, SAR beneficia de ... lei, iar CAPS de suma de lei.

Pentru suma de ... lei, **OB. M.R. F** avea obligația reținerii, declarării și virării unui impozit pe dividende distribuite persoanelor juridice în sumă de ... lei, cu termen de plată 31.12.2004, în conformitate cu prevederile art. 36 alin. (1), (2) și (3) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) din suma de .. lei, repartizată la dividende **în anul 2005**, suma de ... lei revenea celor două societăți, conform drepturilor deținute în societate.

Pentru suma de .. lei, **OB. M.R. F** avea obligația reținerii, declarării și virării unui impozit pe dividende distribuite persoanelor juridice în sumă de .. lei, cu termen de plată 31.12.2005, în conformitate cu prevederile art. 36 alin. (1), (2) și (3) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) din suma de ... lei, repartizată la dividende **în anul 2006**, suma de... lei revenea celor două societăți, conform drepturilor deținute în societate.

Pentru suma de ... lei, **OB. M.R. F** avea obligația reținerii, declarării și virării unui impozit pe dividende distribuite persoanelor juridice în sumă de .. lei, cu termen de plată 31.12.2006, în conformitate cu prevederile art. 36 alin. (1), (2) și (3) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

d) din suma de ... lei, repartizată la dividende **în anul 2007**, suma de .. lei revenea Societății C...., conform procentului de drepturi deținut.

Pentru suma de ... lei, **OB. M.R. F** avea obligația reținerii, declarării și virării unui impozit pe dividende distribuite persoanelor juridice în sumă de .. lei, cu termen de plată 31.12.2007, în conformitate cu prevederile art. 36 alin. (1), (2) și (3) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art. 36 alin. (4), pentru cota deținută de C.A.P.S. nu se mai datorează impozit pe dividende începând cu 01.01.2007.

e) din suma de ... lei, repartizată la dividende **în anul 2008**, suma de .. lei revenea Societății C...., conform procentului de drepturi deținut.

Pentru suma de ... lei, **OB. M.R. F** avea obligația reținerii, declarării și virării unui impozit pe dividende distribuite persoanelor juridice în sumă de .. lei, cu termen de plată 31.12.2008, în conformitate cu prevederile art. 36 alin. (1), (2) și (3) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

f) din suma de ... lei, repartizată la dividende **în anul 2009**, suma de .. lei revenea Societății C...., conform procentului de drepturi deținut.

Pentru suma de ... lei, **OB. M.R. F** avea obligația reținerii, declarării și virării unui impozit pe dividende distribuite persoanelor juridice în sumă de .. lei, cu termen de plată 31.12.2009, în conformitate cu prevederile art. 36 alin. (1), (2) și (3) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada verificată, a rezultat astfel un debit suplimentar în sumă totală de .. lei reprezentând impozit pe dividende distribuite persoanelor juridice.

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe dividende distribuite persoanelor juridice s-au calculat pentru perioada 31.12.2004 - 22.10.2009 (anea nr. 10), majorări de întârziere în sumă de .. lei și penalități în sumă de .. lei în conformitate cu prevederile art.

119 alin. (1) și art. 120 alin. (1) din OG nr. 92/ 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

4) Taxa pe valoarea adaugata a fost verificată în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale HG44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, constatându-se următoarele :

În trim. I, II, III an 2004, obștea a declarat o TVA colectată mai puțin cu suma de .. lei decât cea rezultată din documentele justificative și a unei TVA deductibile mai mult cu suma de .., rezultând astfel o TVA de plată nedeclarată pentru perioada 01.01. 01-30.09.2004 în sumă de lei.

Pentru trim. IV an 2004, obștea a declarat o TVA colectată mai mult cu suma de ... lei și o TVA deductibilă mai mult cu suma de ... lei, rezultând astfel o TVA de plată declarată în plus în sumă de .. lei.

A rezultat astfel **pentru anul 2004 o TVA de plată declarată în plus** în sumă de ... lei, având în vedere prevederile art. 79 alin. 3 din OG 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. și modificată.

Pentru trim. I 2005, obștea a declarat o TVA de recuperat în sumă de .. lei, în loc de ... lei conform documentelor justificative, rezultând un debit suplimentar în sumă de ... lei (.. - ...), conform prevederilor art. 79 alin. (3) din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și modificată.

Pentru trim. II, III, IV an 2005, s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA colectată, în suma de ... lei, rezultată din necolectarea TVA aferentă vânzărilor de masă lemnoasă către populație și a taxelor de pășunat, conform prevederilor art. 128 și 129 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru trim.III, nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de . lei, aferentă bonului fiscal nr. 450/ 31.08.2005 emis de SC Anabella SRL pentru produse de protocol, rezultând astfel **pentru anul 2005 o TVA** suplimentară în sumă de .. lei (**.. lei + ... lei + .. lei**).

Pentru anul 2006 obștea a dedus TVA în baza bonurilor fiscale pentru combustibil în valoare totală de ... lei, fără ca operatorul economic să dețină în evidența contabilă mijloace de transport auto sau utilaje, și respectiv deduce TVA în sumă de .. lei, în baza facturii fiscale nr. .../ 01.11.2006 emisă de SC B.L. SRL reprezentând contravaloare reparații auto și piese, pentru care nu s-a acordat drept de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (3) lit. a) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Titlul VI, punctul 51(2) din normele metodologice de aplicare a codului fiscal aprobate prin HG 44/ 2004, **stabilindu-se o TVA** suplimentară în sumă de ...**2 lei (... lei + ... lei)**.

Pentru anul 2007, în trim. II obștea a declarat o TVA colectată mai mult cu suma de ... față de cit rezultă din documentele justificative, iar în trim. III, a aplicat în mod eronat măsuri de simplificare privind taxarea inversă pentru livrările de masă lemnoasă în valoare totală de ... lei către un contribuabil neînregistrat în scopuri de TVA, pentru care organul de inspecția fiscală a colectat TVA în sumă de ... lei, conform prevederilor art. 160 alin. (1)

În ceea ce privește TVA deductibil, s-a constatat o diferență în suma de ... lei reprezentând TVA deductibilă față de cea evidențiată de agentul economic și care provine din neînregistrarea TVA deductibilă aferent unor facturi emise de Ocolul Silvic privat Valea Lotrului pentru servicii de administrare și pază a fondului forestier.

A rezultat astfel **pentru anul 2007 un debit suplimentar la TVA în sumă de ... lei (... lei - lei - lei).**

Pentru **anul 2008** s-a constatat de catre inspectia fiscala o diferenta in suma de ... lei reprezentand TVA deductibila stabilita în plus fata de TVA deductibil evidentiat de agentul economic si care provine din declararea eronată, prin decontul trim. II 2008, a unei TVA deductibile mai mici cu suma de ... lei, contrar prevederilor art.82 alin. (3) din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.

În **trim. I. 2009**, obștea înregistrează în baza facturii fiscale nr. 141950/ 22.01.2009 emisă de SC F. T. ... SRL o TVA deductibila în sumă de ... lei pentru achiziția de produse ce nu sunt destinate realizării unor operațiuni taxabile, pentru care nu s-a acordat drept de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat pentru perioada verificată, respectiv 01.01.2004-30.06.2009 , un debit suplimentar la TVA în sumă totală de ... lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități în sumă de .. lei pentru perioada 25.04.2004 - 25.01.2005.

Pentru restul perioadei nu au fost calculate majorări de întârziere, deoarece pe sold s-a constatat TVA de recuperat.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de lei, reprezentand impozit pe profit, impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile încheiate potrivit Codului civil, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, TVA și accesorii aferente debitelor suplimentare, stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea este legal datorată de OB. M.R. F din localitatea Malaia.

1) Referitor la Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .../2009 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscala din cadrul Direcției Finanțelor Publice a județului Vâlcea.

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice se poate pronunța pe fondul cauzei în situația în care OB. M.R. F contestă o decizie de nemodificare a bazei de impunere emisă urmare inspecției fiscale efectuate prin care nu se stabilește în sarcina sa vreo suma de plata catre bugetul general consolidat al statului.

In fapt, prin decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .../ ...2009, la contributia de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator si impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, nu s-au stabilit creante in sarcina operatorului economic.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 85 alin.(1) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc prin declarație fiscală sau prin decizie emisă de organul fiscal.

Art. 109 alin. (2) din același act normativ precizează ca dacă urmare inspecției fiscale efectuate, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii

deciziei de impunere iar în cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului, în acest sens fiind emisă și decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.908/ 27.10.2009, în cauză.

Astfel, în accepțiunea Codului de procedură fiscală, aprobat prin OG 92/ 2003, art.109 alin. 2 decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. 908/ 27.10.2009 nu reprezintă titlu de creanță întrucât prin aceasta nu se stabilește și nu se individualizează vreo creanță fiscală (**sume de plată stabilite**) la sursele nominalizate, în sarcina petentei.

Totodată, potrivit art. 205 alin. (2) și (4) din același act normativ este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, putând **fi contestate și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.**

Art. 206 alin.(1) lit. b) c) și d) din același act normativ prevede că, contestația se formulează în scris și cuprinde în mod obligatoriu :**obiectul contestației, motivele de fapt și de drept și dovezile pe care se întemeiază.**

Din coroborarea textelor de lege susmenționate se reține că lezarea interesului legitim trebuie demonstrat prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă neapărat obiect, motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

Așa fiind, din situația de fapt și de drept sus prezentată se reține că petenta se află în situația de a contesta un act administrativ fiscal prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art.205, alin.2 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat și deci nu a fost lezată în vreun drept al său.

Totodată petenta nu a motivat și demonstrat lezarea drepturilor sale prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../.....2009, prin care nu s-au stabilit obligații de plată la bugetul general consolidat în sarcina sa.

Drept urmare, în speta sunt operabile dispozițiile art.217, alin.1 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedură fiscală, care precizează că:" Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se mai proceda la analiza pe fond a contestației."

Totodată raportat la dispozițiile pct. 9.3 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din OG nr.92/2003 aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr.519/2005 care nominalizează printre **excepțiile de procedură în soluționarea contestațiilor "lipsa unui interes legitim"** coroborate cu dispozițiile pct.13 lit.d) din același act normativ care precizează că : " Contestația poate fi respinsă ca :[...] d) *lipsită de interes*, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim ", organele de soluționare a contestației urmează să se pronunțe în consecință la acest capăt de cerere, din contestația formulată de **OB. M.R. F** cu sediul în localitatea Malaia, județul Vâlcea.

2) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de 8.796 lei și accesoriile aferente în suma de 12.800 lei.

2.a) Cauza supusa soluționării este dacă OB. M.R. F cu sediul în localitatea M., județul Vâlcea se încadrează în categoria platitorilor de impozit pe profit potrivit

dispozitiilor Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin încheierea din data de ...1992, Judecătoria Rm. Valcea a admis cererea de acordare a personalității juridice, formulată de **OB. M.R. F**, fiind înregistrată în registrul special al asociațiilor și fundațiilor la nr. .../ 1992.

Obștii i s-a acordat astfel personalitate juridica in temeiul Legii 21/1924 si a Decretului Lege nr.31/1954.

In contestatia formulata petenta sustine ca a fost infiintata in temeiul Legii nr. 1/ 2000 privind reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și cele forestiere, fara a anexa insa documentele care atesta acest fapt, respectiv hotarirea judecatoreasca/ incheierea de sedinta.

Totodata, din actele si documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului existent la AFP Brezoi, nu rezulta acest fapt, ultimul document depus la unitatea fiscala teritoriala fiind Incheierea nr.....**05.05.2009** ce poarta grefa Judecatoriei Brezoi din data de2009 care nu are anexata insa actul aditional la statutul **OB. M.R. F** autentificat sub nr. .../....**2009** la BNP G. Dumitru , la care face trimitere.

Cum incheierea in cauza face trimitere la acest actul aditional, care nu este anexat organele de solutionare nu se pot pronunta asupra repunerii in drepturi a petentei in baza Legii 1/2000 si redobindirea personalitatii juridice al petentei.

Mai mult decit atit, la dosarul fiscal al obștii exista un statut al acesteia, autentificat la BNP G. Dumitru sub nr. ... din data de2002, in care la art.1 se mentioneaza ca : “ Se repune in drepturi in baza Legii 1/2000 privind reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole si forestiere” obștea.

Potrivit Sentintei civile nr. .../....2009 ce poarta grefa Judecatoriei Brezoi nr. ... din2009 , rezulta ca la solicitarea acestei instante “ Judecatoria Ramnicu Valcea a comunicat faptul ca OB. M.R. F a fost inregistrata sub nr. .../1992 in Registrul asociatiilor si fundatiilor tinut de Judecatoria Ramnicu Valcea, dobindind personalitate juridica conform incheierii pronuntate la data de ...1992, iar de la aceea data si pina in prezent nu sunt inscise alte mentiuni cu privire la statutul de finctionare .

Compartimentul specializat din cadrul Judecatoriei Brezoi a comunicat ca OB. M.R. F figureaza in Registrul Special al acestei instante cu o singura modificare, respectiv in ceea ce priveste consiliul de administratie in componenta care rezulta din procesul verbal din2008 “

In raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca conform statutului Obștii, obiectul de activitate al acesteia este "Administrarea, organizarea, exploatarea pășunilor, pădurilor în devălmășie, ca avere a acestora, membrii obștei, care sunt proprietari de drept și de fapt, conform acțiunilor pe care le posedă fiecare", obiect care este prevazut si la art.4 din statutul obștii intocmit in anul 1992, cu ocazia obtinerii personalitatii juridice a acesteia

In drept, art.27 si 28 din Legea 1/2000 stipuleaza :

ART. 27

“Administrarea si exploatarea terenurilor forestiere prevazute la art. 26 din prezenta lege se face în conformitate cu statutele formelor asociative admise de legislatia statului român în perioada anilor 1921 - 1946, în masura în care nu contravin legislatiei în vigoare.”

ART. 28

“ (1) În vederea organizării administrării terenurilor forestiere prevzute la art. 26 din prezenta lege și a determinării responsabilităților cu privire la administrarea lor, persoanele îndreptățite **se vor reorganiza**, în baza acestei legi, în formele asociative inițiale.

(2) În termen de 90 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei legi un comitet ad-hoc va solicita judecătoriei în a cărei rază teritorială sunt situate terenurile recunoașterea formelor asociative de administrare și de exploatare a terenurilor forestiere.

(3) Comitetul ad-hoc va prezenta judecătoriei, o dată cu cererea, un statut în formă autentică sau certificat de avocat, în care se vor stabili structura acestora, organele de conducere, modul de administrare a terenurilor forestiere, în condițiile legii, drepturile și obligațiile membrilor, răspunderi, sancțiuni, modul de dizolvare, precum și alte prevederi specifice.

(4) **Prin hotărâre judecătorească formele asociative de administrare în comun, constituite în condițiile și cu respectarea regimului silvic prevăzut de lege, redobândesc calitatea de persoană juridică.** Hotărârea judecătorească va fi înscrisă într-un registru special ținut de judecătorie.

(5) Suprafețele forestiere aflate în proprietate comună, conform naturii acestora, rămân în proprietate indiviză pe toată durata existenței lor.

(6) Membrii formelor asociative aflați în devalmasă sau indiviziune nu pot înstrăina propriile cote-parte unor persoane din afara acestora.

(7) Terenurile acestor forme asociative nu pot fi înstrăinate în nici un mod, în întregime sau în parte.

(8) În cazul dizolvării formelor asociative proprietatea indiviză a acestora va trece în proprietatea publică a consiliilor locale în raza cărora se afla terenurile respective.”

Asadar, in aceste conditii, organele de solutionare se afla in imposibilitatea de a se pronunța dacă petenta a redobândit sau nu calitatea de persoană juridică așa cum prevede art.28 din Legea 1/2000 **și în perioada 30.06.1992 - 19.05.2009, aceasta a functionat ca persoană juridică înființată în temeiul Legii 21/1924 și a Decretului lege nr.31/1954.**

Fata de cele de mai sus se retine ca persoana juridica reprezinta subiect de drept creat in mod facultativ de catre una sau mai multe persoane in vederea satisfacerii unor interese juridice protejate si care are organizare proprie, un patrimoniu propriu si distinct si serveste unui scop licit si moral.

Persoanele juridice de drept privat reprezinta un tip de persoane juridice din care fac parte si societatile comerciale caracterizate prin modul specific de constituire al acestora , prin asociere, spre deosebire de persoanele juridice de drept public din care fac parte : Guvernul, Institutile Statului, Organele administratiei Centrale si Locale, Regii autonome care sunt constituite prin acte de dispozitie.

Dupa scopul urmarit persoanele juridice sunt cu scop patrimonial, din care fac parte societatile comerciale (cu scop lucrativ) si persoanele juridice fara scop patrimonial (nelucrative) din care fac parte : asociatiile, fundatiile, federatiile, institutiile publice.

Astfel prin OG 26/2000 aprobată de Legea 246/2005 desi asociatiile si fundatiile sunt definite chiar in cuprinsul art 1 alin (2) din lege, ca fiind persoane juridice de drept privat fara scop patrimonial, conform art 48 din aceiasi lege, ele pot desfasura activitati economice directe, daca acestea au caracter accesoriu si sunt in strinsa legatura cu scopul principal al persoanei juridice.

Aceasta categorie de persoane juridice se deosebeste fundamental de societatile comerciale al caror scop principal si nu accesoriu, este obtinerea de profit, acest scop nefiind nicidecum conditionat.

Drept urmare, indiferent daca **OB. M.R. F** este persoana juridica de drept privat fara scop patrimonial sau cu scop patrimonial potrivit legii fiscale aceasta este obligata la plata impozitului pe profit pentru activitatile economice desfasurate, constind in vinzare de material lemnos catre diverse persoane fizice si juridice.

IN DREPT, art.13, lit a) din Codul Fiscal mentioneaza : “Sunt obligate la plata impozitului pe profit, conform prezentului titlu, urmatoarele persoane, denumite în continuare contribuabili :

a) persoanele juridice române;”,

HGR nr.44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, mentioneaza la pct.1: “ 1. Fac parte din aceasta categorie companiile nationale, societatile nationale, [...], asociatiile, organizatiile, precum si orice alta entitate care are statutul legal de persoana juridica constituita potrivit legislatiei române.”

Deasemenea, art.15 alin (2) si (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

“(2) *Organizatiile nonprofit*, organizatiile sindicale si organizatiile patronale **sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru urmatoarele tipuri de venituri:**[...] “

- a) cotizatiile si taxele de înscriere ale membrilor;
- b) contributiile banesti sau în natura ale membrilor si simpatizantilor;
- c) taxele de înregistrare stabilite potrivit legislatiei în vigoare;
- d) veniturile obtinute din vize, taxe si penaliti sportive sau din participarea la competitii si demonstratii sportive;
- e) donatiile si banii sau bunurile primite prin sponsorizare;
- f) dividendele si dobânzile obtinute din plasarea disponibilitatilor rezultate din venituri scutite;
- g) veniturile pentru care se datoreaza impozit pe spectacole;[...] “

Pct 8^2. din Normele de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate de HGR 44/2004, introdus prin art. I lit. B pct.2 din HGR 1861/2006, publicat in MOF nr. nr.1044 din 29.12.2006, in vigoare incepind cu **01.01.2007**, stipuleaza ca :

“ Prevederile alin. (2) si alin. (3) ale art. 15 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt aplicabile si persoanelor juridice care sunt constituite si functioneaza potrivit Legii nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole si celor forestiere, cu modificarile si completarile ulterioare.”

Potrivit dispozitiile legale susmentionate rezulta ca sunt obligate la plata impozitului pe profit persoanele juridice romane, din categoria cărora fac parte si asociatiile, organizatiile, precum si orice alta entitate care are statutul legal de persoana juridica constituita potrivit legislatiei române.

Rezulta ca, potrivit prevederilor legale mentionate, intrucat **OB. M.R. F** are statut legal de persoana juridica romana, aceasta este obligata la plata impozitului pe profit, conform art.13 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, sustinerile petentei referitor la acest aspect neputand fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Referitor la sustinerea petentei potrivit careia obstea reprezinta o asociatie de persoane fizice, mosneni, ce au drept de proprietate comuna a terenului forestier, in devalmasie, iar veniturile obtinute din activitatea de vinzare a masei lemnoase apartin mosnenilor si nu obstii ca persoana juridica, si sunt neimpozabile, fiind aplicabile prevederile pct. 9 din Normele metodologice date in aplicarea art. 42 lit. K) din Codul fiscal, aprobate de Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora sunt venituri ce se incadreaza in prevederile art.85 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si nu sunt aplicabile prevederile art. 13 pentru impozitarea persoanei juridice, in speta fiind vorba de dispozitiile referitoare la impozitul pe venitul ce se distribuie membrilor asociati ai obstii, proportional cu cotele parti pe care acestia le detin asupra bunului comun, se retin urmatoarele :

- asa cum s-a aratat anterior obstea reprezinta subiect de drept si o data constituita poate intra potrivit legii in raporturi contractuale, comerciale, poate primi donatii, sponsorizari etc, si raspunde pentru prejudiciile aduse tertilor;

- patrimoniul persoanei juridice nu se poate confunda cu patrimoniul membrilor componentii ai obstii care potrivit legii pun in comun si fara drept de restituire contributia materiala, cunostintele sau aportul lor in munca pentru realizarea unor activitati in interes general, al unor colectivitati sau, dupa caz, in interesul lor personal nepatrimonial;

- operatiile efectuate de persoana juridica nu apartin membrilor componentii ai acesteia, ci apartin subiectului de drept creat prin intrunirea vointelor constituentilor, a asociatilor.

Asadar, persoana juridica nu poate coincide cu persoana fizica asa cum eronat sustine petenta, iar patrimoniul persoanei juridice se deosebeste de patrimoniul personal al asociatilor constituinti.

Drept urmare, in speta venitul realizat de persoana juridica, respectiv obstea, nu trebuie confundat cu venitul realizat de persoanele fizice asociate, pentru care legiuitorul a prevazut la pct. 9 liniuta doi din Normele metodologice de aplicare ale art. 42 lit k din Legea 571/2003, aprobate de HGR 44/2004, liniuta introdusa prin art I lit.C Titlul III Impozit pe venit, pct.5 din HGR 1861/2006 publicata in monitorul oficial nr.1044 din 29.12.2006, **in vigoare incepind cu 01.01.2007**, ca “ În categoria veniturilor din agricultura si silvicultura considerate **neimpozabile** se cuprind:[...]

- veniturile realizate de persoanele fizice asociate intr-o asociatie conform prevederilor art. 28 din Legea nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole si celor forestiere, solicitate potrivit prevederilor Legii fondului funciar nr. 18/1991 si ale Legii nr. 169/1997, cu modificarile si completarile ulterioare, din valorificarea produselor silvice in conditiile legii.[...] “

In sensul dispozitiilor legale susmentionate , se retine ca abia la finele anului fiscal 2007 veniturile obtinute de persoanele fizice asociate in cadrul obstii daca aceasta functioneaza ca persoana juridica in temeiul Legii 1/2000, sunt venituri neimpozabile **și nu veniturile obtinute de persoana juridica din atare activitati.**

Referitor la sustinerea petentei potrivit careia obstea de mosneni face parte din tezaurul istoric al Romaniei, asa cum apare prevazut la art. 95 din Legea 46/19.03.2008 privind Codul Silvic, se reține că :

Potrivit art. 95 din Legea nr.46 din 19 martie 2008 Codul silvic, sunt precizate următoarele :

"(1) Obștile de moșneni în devălmășie, obștile de moșneni în indiviziune, obștile răzeșești nedivizate, composessoratele, (...), existente anterior anului 1948, fac parte din tezaurul istoric al României.

(2) Proprietatea formelor asociative prevăzute la alin. (1) este garantată, indivizibilă și inalienabilă.

(3) Formele asociative prevăzute la alin. (1), rezultat al manifestării voinței comunităților locale, **sunt persoane juridice; organizarea și funcționarea acestora se vor reglementa prin lege specială.**"

Potrivit dispozițiilor acestuia, indiferent de natura dreptului de proprietate al pădurilor, terenurilor destinate împăduririi, acestea fac parte din fondul forestier național.

Astfel, pâna la aparitia legii speciale de organizare si functionare a obstilor de mosneni in devalmasie, ce fac parte din tezaurul istoric al Romaniei, la care face referire alin (3) al art. 95 din Legea 46/19.03.2008 privind Codul Silvic, obstile de mosneni trebuie sa functioneze potrivit legii in baza careia a obtinut calitatea de persoana juridica, conditie fara de care participarea lor in circuitul civil nu ar fi posibila.

2.b) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .. lei.

Cauza supusa solutionarii este daca OB. M.R. F datoreaza impozitul pe profit suplimentar in suma de.. lei, în condițiile în care aceasta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amenzile, dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de .. lei, pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit .

În fapt, OB. M.R. F a depus la organul fiscal teritorial, pentru **anul 2004**, declaratia privind impozitul pe profit înregistrată sub nr. .../ 22.04.2005, prin care a declarat un profit impozabil in suma de ... lei și un impozit pe profit de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2004 obștea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amenzile, dobanzile și penalitățile de intarziere în sumă de ... lei, fără ca acestea să fie luate în considerare la calculul profitului impozabil .

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil in suma de .. lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de ... lei, stabilind o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de ... lei .

În drept, art. 21, alin 4, lit b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale [...]”

Potrivit prevederilor legale menționate anterior, se reține că sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate de contribuabil .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a înregistrat în evidența contabilă , în contul de cheltuieli suma de .. lei reprezentând dobânzile/majorările de întârziere, amenzile și penalitățile de întârziere, fără a fi luate în calcul la determinarea profitului impozabil .

Cum profitul impozabil se determină, potrivit legii, 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**, se reține că petenta nu a respectat principiul de bază al determinării profitului impozabil .

Prin neluarea în considerare, ca și cheltuială nedeductibilă, a sumei de .. lei, petenta a diminuat masa profitului impozabil cu această sumă și implicit impozitul pe profit cu suma de .. lei .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod legal a fost considerată cheltuială nedeductibilă suma de .. lei, stabilindu-se în mod corect diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de .. lei ,susținerile petentei aparind ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

2.c) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Cauza supusă soluționării este dacă OB. M.R. F datorează impozit pe profit în sumă de ... lei aferentă unor cheltuieli înregistrate în evidența contabilă, în condițiile în care acestea nu au la bază un document justificativ .

În fapt, în anul 2007, OB. M.R. F a depus la organul fiscal teritorial declarația privind impozitul pe profit sub nr. ../2008, prin care a declarat un profit impozabil în suma de ... lei și un impozit pe profit de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat pentru anului 2007 un profit impozabil în suma de ... lei și un impozit pe profit de .. lei, ca urmare a înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor în sumă de ... lei fără a avea la bază un document justificativ .

În drept, art.21, alin 4, lit f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor ;(..)”

Potrivit prevederilor legale invocate anterior, se reține că înregistrarea pe cheltuieli a unor sume fără a avea la bază un document justificativ, prin care să se facă dovada efectuării de operațiuni economice, sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil .

Analizând constatările efectuate prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, rezultă că petenta a înregistrat cheltuieli în evidența contabilă cheltuieli în sumă de 1.261 lei, fără a avea la bază un document justificativ .

În ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă a unor operațiuni economice, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

“ (1) Orice operațiune economico - financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ .

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

Rezultă așadar că efectuarea de înregistrări în evidența contabilă poate fi efectuată numai în baza unor documente justificative și acestea poartă răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat .

Referitor la operațiunile economice înscrise în documentele justificative și înregistrate în evidența contabilă, Ordinului 1850/14.12.2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, la pct.1 și pct.2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, stipulează :

“ 1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilitii nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz .

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale : denumirea documentului; denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul; numărul documentului și data întocmirii acestuia; **menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul); conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;** datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate; numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz; **alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.**

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Documentele provenite din relațiile de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazul în care se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective. În cazul în care documentele respective se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de norme de venit, pentru a fi înregistrate în contabilitate, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenții civile, încheiate în acest scop, și documentul prin care se face dovada plății.”

Ori așa cum s-a reținut anterior, petenta nu a avut la bază un document justificativ atunci când a înregistrat pe cheltuieli suma de ... lei .

În concluzie, față de cele de mai sus, se reține că aceste operațiuni nu reflectă realitatea, astfel că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor în sumă de .. lei și au stabilit o diferență suplimentară la impozit pe profit în sumă de lei, contestatia aparind ca neintemeiata la acest capat de cerere.

2.d) Referitor la impozitul pe profit declarat în plus la organul fiscal teritorial în sumă de ... lei .

În fapt, în anul **2006, OB. M.R. F** a depus la organul fiscal teritorial declaratia privind impozitul pe profit sub nr. .../ ...2007, prin care a declarat un profit impozabil in suma de ... lei și un impozit pe profit de .. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat un profit impozabil în sumă de .. lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de .. lei și nu în sumă de .. lei așa cum a declarat petenta .

În drept, conform prevederilor art. 80 alin. 3 din OG 92/ 203 privind Codul de procedură fiscală, rep. La data de 25.09.2005, precizează următoarele :

“ (3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit .”

Așa cum rezultă din prevederile legale menționate anterior, un contribuabil are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale, iar declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit al acestuia și poartă răspunderea pentru cele completate .

Potrivit situației de fapt prezentate, rezultă că petenta a declarat la organul fiscal teritorial un profit impozabil în sumă de ... lei și un impozit pe profit în sumă de .. lei .

În ceea ce privește determinarea impozitului pe profit, se reține că acesta se stabilește prin aplicarea cotei de impozit pe profit asupra profitului impozabil, dispoziții legale prevăzute la art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care în drept precizează următoarele :

“Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38.”

Rezultă așadar că la profitul impozabil stabilit de obște, care este același cu cel constatat de organul de control, petenta trebuia să aplice cota de 16%, rezultând astfel, un impozit pe profit în sumă de .. lei ($\text{.. lei} \times 16\%$) și nu în sumă de .. lei, așa cum eronat a stabilit petenta .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, se reține că în mod corect a fost stabilită diferență în plus declarată de petentă la organul fiscal teritorial, organele de soluționare a contestației urmînd să se pronunțe în consecință .

2.e) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Cauza supusă soluționării este dacă OB. M.R. F datorează impozit pe profit în sumă de .. lei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă eronată la calculul impozitului pe profit .

În fapt, prin declarația nr..../ ...2006, depusă de **OB. M.R. F** la organul fiscal teritorial pentru anul **2005**, aceasta a declarat venituri totale în sumă de .. lei și cheltuieli în suma de .. lei, rezultând un profit net în sumă de .. lei .

Cheltuielile nedeductibile luate în considerare de obște sunt în sumă de .. lei, reprezentând cheltuielă cu impozitul pe profit, stabilind astfel un profit impozabil în sumă de .. lei și un impozit pe profit declarat în sumă de .. lei .

Organele de inspecție fiscală au constatat că obștea a înregistrat în evidența contabilă venituri totale în sumă de .. lei și cheltuieli totale în sumă de ... lei, rezultând un profit net în sumă de .. lei .

Cheltuielile nedeductibile luate în considerare de organul de control sunt în sumă totală de .. lei, reprezentând cheltuieli cu amenzile și penalitățile în sumă de .. lei și cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de .. lei, rezultând un profit impozabil în sumă de .. lei și impozit pe profit datorat în sumă de .. lei .

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de .. lei, în baza dispozițiilor art.21, alin.4, lit.a și b din Legea nr.571/2003 și art.80, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală .

Potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă următoarele :

Din balanța de verificare încheiată la data de 31.12.2005 rezultă că petenta a înregistrat venituri totale în sumă de .. lei și cheltuieli totale în sumă de .. lei, rezultând astfel un **profit net în sumă de .. lei** .

Cheltuielile nedeductibile înregistrate în evidența contabilă sunt în sumă de .. lei, din care cheltuieli cu amenzile, majorările, penalitățile de întârziere în sumă de .. lei și cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrate de obște în sumă de .. lei.

Față de cele de mai sus, rezultă așadar un **profit impozabil în sumă de .. lei** (.. lei + .. lei) căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de .. lei (.. X 16%) .

Comparând indicatorii economici constatați de organele de inspecție fiscală cu cei înregistrați de petentă în evidența contabilă, se reține că acestea au constatat **venituri numai în sumă de .. lei** când în evidența contabilă și prin declarația de impozit pe profit obștea a înregistrat și declarat venituri totale în sumă de .. **totale în sumă de .. lei**, iar în evidența contabilă figurează cu cheltuieli totale în sumă de ... lei .

Pentru diminuarea acestor venituri și cheltuieli, organele de inspecție fiscală nu au prezentat nici o justificare în acest sens .

Ori așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, organele de inspecție fiscală au majorat în mod eronat **profitul impozabil** la suma de **.. lei** și impozitul pe profit datorat la suma de ... lei, când din documentele anexate la dosarul cauzei și calculele efectuate rezultă că **profitul impozabil** este numai în sumă de **.. lei**, iar **impozitul pe profit în sumă de .. lei** .

Având în vedere cele prezentate anterior, se reține că impozitul pe profit aferent anului 2005 este în sumă de.. lei și nu în sumă de .. lei așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, rezultând potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei că diferența suplimentară de impozit pe profit pentru anul 2005 este în sumă de **.. lei** (.. lei - .. lei) și nu în sumă de **.. lei** așa cum au constatat acestea .

În consecință, pentru diferența suplimentară în sumă de **.. lei**, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii acesteia în sarcina petentei, ceea ce impune desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. .../...2009, CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2, 2.1.3 din - impozit pe profit și CAP III, pct.2 -impozit pe profit - din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...2009 și refacerea acestora potrivit dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

"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."

2.f)Referitor la accesoriile în sumă de .. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .. lei , cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor reținute anterior o parte din debitul stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală este incert .

În fapt, prin decizia de impunere nr. ... din ...2009, organele de control au calculat în sarcina petentei accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .. lei.

Având în vedere faptul că majorările/penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale " și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior, o parte din

impozitul pe profit în sumă de.. lei urmează a fi reanalizată, pe cale de consecință și accesoriile în sumă de .. lei urmează să fie recalculate o dată cu acesta .

3) Referitor la suma de .. lei (.. lei pentru anul 2003 + .. lei pentru anul 2004 + .. lei pentru anul 2005 + .. lei pentru anul 2006 + .. lei pentru anul 2007 + .. lei pentru anul 2008) reprezentand impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice.

Cauza supusa solutionarii este daca petenta datoreaza impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice în suma totala de .. lei in conditiile in care din actele si documentele aflate la dosarul cauzei nu rezulta , daca dividendele s-au repartizat catre toti membrii obstii conform statutului sau doar pentru o parte dintre acestia, ori nu s-au repartizat deloc dividende persoanelor juridice membre ale Obstii asa cum se precizeaza in Raportul de Inspectie Fiscala incheiat la data de ...2009.

Totodata din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezulta ce anume s-au distribuit “ dividende “ sau “ cote- parti ” catre membrii obstii atat persoane fizice cat si juridice din moment ce in Raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca pentru persoanele fizice membre ale obstii s-au repartizat “ cote- parti ” din profiturile inregistrate de obste iar pentru persoane juridice membre ale obstii trebuiau repartizate “ dividende “ din profiturile inregistrate de aceasta.

În fapt, potrivit celor consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr.../...2009 si in Decizia de impunere nr. .../...2009, pentru perioada 01.01.2004 - 30.06.2009, se constata ca **OB. M.R. F a distribuit dividende**, din profitul net înregistrat la finele fiecărui an, persoanelor fizice membre ale obstii.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca Obstea nu a respectat structura actionariatului la repartizarea dividendelor, in sensul ca aceasta a distribuit dividende doar persoanelor fizice membre ale obstii nu si persoanelor juridice cu drepturi in Obste, conform statutului.

Persoanele juridice, membre ale Obştii, au următoarea cotă de participare : Casa .. (C.A.P.S.) cu un procent de .. %, adica 2.112,83 drepturi şi Societatea C..... S.A.R. cu un procent de %, adica 44,44 drepturi.

Cu ocazia inspecției fiscale s-a constatat astfel că în conformitate cu drepturile deţinute în **OB. M.R. F**, precum şi cu sumele distribuite reprezentând dividende, cele două societăţi aveau dreptul să obţină dividende proporţional cu drepturile deţinute în obşte, iar obştea avea obligaţia reţinerii şi virării impozitului pe dividende conform prevederilor art. 36 alin. (1), (2), (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că, începând cu data de 01.01.2007, în conformitate cu prevederile art. 36 alin. (4) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, pentru cota deţinută de Casa ..., **OB. M.R. F** nu mai datorează impozit pe dividende.

Prin Decizia de impunere nr. ./ . şi Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de ...2009 anexă la aceasta, s-a stabilit in sarcina **OB. M.R. F**, pentru perioada 01.01.2004 - 30.06.2009, **impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice în sumă totală de ... lei**, astfel:

- pentru profitul anului 2003, a carui distribuire la dividende s-a facut in anul 2004 impozit in suma de .. lei;

- pentru profitul anului 2004, a carui distribuire la dividende s-a facut in anul 2005 impozit in suma de ... lei;
- pentru profitul anului 2005, a carui distribuire la dividende s-a facut in anul 2006 impozit in suma de ... lei;
- pentru profitul anului 2006, a carui distribuire la dividende s-a facut in anul 2007 impozit in suma de .. lei;
- pentru profitul anului 2007, a carui distribuire la dividende s-a facut in anul 2008 impozit in suma de ... lei;
- pentru profitul anului 2008, a carui distribuire la dividende s-a facut in anul 2009 impozit in suma de... lei.

În drept, pentru perioada 01.01.2004 - 31.12.2006, art. 36 alin (1) , (2) , (3) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, stipulează :

" Retinerea impozitului pe dividende :

(1) O persoana juridica româna care plateste dividende catre o persoana juridica româna **are obligatia sa retina si sa verse impozitul pe dividende retinut catre bugetul de stat**, asa cum se prevede în prezentul articol.

(2) Impozitul pe dividende se stabileste prin aplicarea unei cote de impozit de 10% asupra dividendului brut platit catre o persoana juridica româna.

(3) **Impozitul care trebuie retinut** se plateste la bugetul de stat pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care se plateste dividendul. În cazul în care dividendele distribuite nu au fost platite pâna la sfârșitul anului în care s-au aprobat situatiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plateste pâna la data de 31 decembrie a anului respectiv.

Totodată, articolul 36, modificat prin art. I pct. 24 din Legea nr. 343/ 2006, în vigoare **de la 01.01.2007** și până în prezent, stipulează următoarele:

"Declararea și reținerea impozitului pe dividende

(1) O persoana juridica româna **care plateste** dividende catre o persoana juridica româna are obligatia sa retina si sa verse impozitul pe dividende retinut catre bugetul de stat, asa cum se prevede în prezentul articol.

(2) Impozitul pe dividende se stabileste prin aplicarea unei cote de impozit de 10% asupra dividendului brut platit catre o persoana juridica româna.

(3) Impozitul pe dividende care trebuie retinut se declara si se plateste la bugetul de stat pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care se plateste dividendul. În cazul în care **dividendele distribuite nu au fost platite pâna la sfârșitul anului** în care s-au aprobat situatiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plateste pâna la data de 31 decembrie a anului respectiv."

(4) **Prevederile prezentului articol nu se aplica în cazul dividendelor platite de o persoana juridica româna unei alte persoane juridice române, daca beneficiarul dividendelor detine minimum 15%, respectiv 10%, începând cu anul 2009, din titlurile de participare ale acesteia la data platii dividendelor, pe o perioada de 2 ani împliniti pâna la data platii acestora. Prevederile prezentului alineat se aplica dupa data aderarii României la Uniunea Europeana."**

Potrivit temeiului de drept mentionat se retine ca persoanele juridice romane care platesc dividende catre alte persoane juridice române **au obligatia sa retina si sa verse impozitul pe dividende retinut, catre bugetul de stat**, iar daca dividendele distribuite nu au fost platite pâna la sfârșitul anului în care s-au aprobat situatiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plateste pâna la data de 31 decembrie a anului respectiv.

Deasemenea, dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, respectiv **dupa data de 01.01.2007**, se reține că, dacă persoana juridica romana, beneficiara a dividendelor detine minim 15 % din titlurile de participare ale celeilalte persoane juridice, pe o perioada de 2 ani impliniti pana la data platii dividendelor atunci **nu se mai datoreaza impozit pe dividende distribuite persoanelor juridice**.

Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004 precizeaza la pct. 100², dat in aplicarea art.36, alin. (4) din Codul fiscal, urmatoarele: " Intra sub incidenta prevederilor alin. (4) si dividendele distribuite si platite, dupa data de 1 ianuarie 2007, chiar daca acestea sunt distribuite din profiturile nerepartizate ale exercitiilor financiare anterioare anului 2007, în masura în care beneficiarul îndeplinește conditiile prevazute de acest alineat.

În sensul prevederilor alin. (4), conditia privitoare la perioada de detinere a participatiei minime are în vedere o perioada de 2 ani consecutivi, împliniti la data platii dividendelor."

Totodata in acceptiunea Codului Fiscal , art. 7 - " Definitii ale termenilor comuni ", **termenul de dividend include orice distribuire, în bani sau în natura, în favoarea actionarilor sau asociatilor, din profitul stabilit pe baza bilantului contabil anual si a contului de profit si pierderi**, proportional cu cota de participare la capitalul social si se calculeaza prin aplicarea unei cote de 10% asupra dividendului brut platit.

3.a) In ceea ce priveste quantumul impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, stabilit in suma de .. lei .

Avand in vedere situatia de fapt inregistrata se retine ca **OB. M.R. F** nu ar fi respectat structura actionariatului (statutul acesteia) nerepartizand dividende din profiturile inregistrate in perioada 2004 - 2009 si actionarilor persoane juridice, desi la dosarul cauzei nu exista documente justificative in acest sens, astfel ca nu rezulta ce anume si cat s-a repartizat din profiturile inregistrate in perioada 2004 -2009 de catre obste.

Astfel nu rezulta daca s-au distribuit sau nu " dividende " sau " cote - parti " catre membrii obstii atat persoane fizice cat si juridice atat timp cat singurele documente aflate la dosarul cauzei care sa faca referire la acestea sunt Raportul de inspectie fiscala nr. .../27.10.2009 si Decizia de impunere nr.../27.10.2009 .

Potrivit acestora se mentioneaza ca pentru persoanele fizice membre ale obstii s-au repartizat " cote- parti " din profiturile inregistrate de obste iar pentru persoanele juridice membre ale obstii , respectiv C.A.P.S. si Societatea SAR, obstea avea obligatia distribuirii de " dividende " din profiturile nete inregistrate de aceasta.

Totodata potrivit datelor consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. .../27.10.2009 se retine ca pentru fiecare an in parte (2003 - 2008) obstea a repartizat la dividende anumite sume din profitul net realizat la sfarsitul fiecarui an, dar nu se poate retine daca acestea au fost repartizate in totalitate membrilor obstii persoane fizice sau doar o parte din profitul repartizat la dividende.

De asemenea , in cazul in care din aceste profituri nete s-ar fi distribuit dividende sau cote - parti doar persoanelor fizice proportional cu cotele detinute de acestia in cadrul obstii ,nu se poate sti daca " dividendele " sau " cotele parti " aferente persoanelor juridice

membre ale obstei s-au repartizat catre persoanele fizice sau pur si simplu nu s-au repartizat, acestea fiind utilizate in alt scop.

Astfel nu exista anexate la dosarul cauzei documente precum: Hotarari ale Adunarii Generale ale Obstei si Procese - Verbale incheiate cu aceasta ocazie, care sa faca dovada repartizarii "*dividendelor* " sau "*cotelor parti* " , pentru membrii obstei (persoane fizice sau juridice) sau din care sa rezulte daca profiturile nete au fost repartizate in totalitate catre membrii obstei persoane fizice si sub ce forma, sau doar o parte din acestea.

Totodata, la dosarul contestatiei nu exista documente anexate, in speta situatii financiare intocmite de petenta la sfarsitul fiecarui an, potrivit carora sa rezulte repartizarea excedentului din activități economice sau profitului realizat.

Totodata din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Incheierea nr.2009 a Judecatoriei Brezoi, nu exista anexat actul aditional la statutul **OB. M.R. F** autentificat sub nr. .../....2009 la BNP G. Dumitru, din care sa rezulte ca aceasta si-a reconstituit dreptul de proprietate a terenurilor in temeiul Legii 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole si celor forestiere, solicitate potrivit prevederilor Legii fondului funciar nr. 18/1991 si ale Legii nr. 169/1997 cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, functie de statutul juridic de functionare al petentei se poate vorbi de repartizarea de dividende din profitul net sau repartizarea excedentului realizat la finele anului fiscal.

Potrivit anexei la statutul obstei "F." membrii asociatiei sunt in numar de **113** din care SAR C.....detine 44,44 drepturi si CAPS 2112,83 drepturi .

Potrivit Hotaririi nr./3 emisa de Comisia Judeteana pentru stabilirea dreptului de proprietate privata asupra terenurilor din 24.11.2000, privitoare la validare /invalidare, propuneri privind aplicarea Legii 18/1991 rep a Legii 1/2000 a hotarit validarea supr. de 550 ha (anexa 51) si a supr. totale de 1.455,7 ha la Ocolul Silvic Latorita, (anexa 54) pentru **91 de titulari in drepturi**.

Asadar, cum între numărul titularilor in drepturi existenti initial la data obtinerii personalitatii juridice de catre obste la1992 de 113 si numărul titularilor in drepturi la data stabilirii dreptului de proprietate asupra terenului detinut de obste , la data de ... 2000 , de 91, exista o reala diferenta, iar asa cum s-a retinut anterior la lit a al capatului de cerere nr.2 analizat anterior, statutul obstei autentificat sub nr./20.03.2002 nu a fost inregistrat la instanta pina la data de ...2009, organele de solutionare se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra cuantumului sumelor cuvenite SAR C... si CAPS.

Totodata, avind in vedere situatia juridica neclara a functionarii obstei in perioada verificata, organele de solutionare se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra naturii sumelor cuvenite acestora si/sau a impozitelor datorate bugetului de stat aferente acestora.

In concluzie avand in vedere situatia de fapt inregistrata organele de solutionare se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra legalitatii stabilirii impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice in sarcina **OB. M.R. F** in suma de ... lei, ceea ce impune desființarea CAP 2, pct. 2.1.1, 2.1.2, 2.1.3 din Decizia de impunere nr. .../....2009 - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice și CAP III Constatari fiscale , pct.9 - Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice din Raportul de inspectie fiscală încheiat la data de2009 și refacerea acestora potrivit dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

"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."

4) In ceea ce privește accesoriile în suma de .. lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice în suma de .. lei.

În fapt, prin decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, pentru debitul suplimentar reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice s-au calculat pentru perioada 01.01.2004 - 22.10.2009 „accesorii în suma totală de ... lei”, din care majorări de întârziere în sumă de .. lei și penalități de ... lei, în conformitate cu prevederile art.115 alin. 1 și art. 116 alin. 2 lit.a) din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscală și, respectiv, art. 119 și 120 din același act normativ.

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

În consecință, întrucât potrivit considerentelor prezentate anterior la pct.2 s-a reținut ca incert debitul suplimentar în sumă de .. lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice pentru perioada 01.01.2004 - 30.06.2009 pe cale de consecință se reține ca și majorările de întârziere în sumă de .. lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice urmează să fie reanalizate o dată cu acestea.

5) Referitor la suma de .. lei (.. lei pentru anul 2004 - .. lei pentru anul 2005 + ... lei pentru anul 2006) reprezentând impozit pe veniturile realizate în baza convențiilor/ contractelor civile încheiate potrivit Codului Civil.

5.a) Referitor la suma de .. lei stabilită suplimentar pentru anul 2004, reprezentând impozit pe veniturile realizate în baza convențiilor/ contractelor civile încheiate potrivit Codului Civil.

Cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare se pot pronunța asupra legalității stabilirii impozitului aferent indemnizațiilor plătite membrilor consiliului de administrație și comisiei de cenzori stabilit suplimentar pentru anul 2004, în condițiile în care faptei constatate nu îi corespunde prevederea legală invocată de organele de inspecție fiscală .

În fapt, în perioada 01.01.2004 - 31.12.2004, conform evidenței contabile a **OB. M.R. F** aceasta nu a calculat , evidenciat și declarat impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/ contractelor civile.

Cu ocazia verificărilor efectuate ,organele de inspecție fiscală au constatat că indemnizațiile plătite membrilor consiliului de administrație și comisiei de cenzori sunt asimilate veniturilor din salarii, pentru care obștea avea obligația calculării, reținerii, declarării și virării impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/ contractelor civile încheiate potrivit Codului Civil.

Conform raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 22.10.2009, rezultă că pentru anul 2004, organele de inspecție fiscală au stabilit diferență suplimentară în sumă de ... lei reprezentând impozit pe venit aferent indemnizațiilor plătite de obște.

Din analiza raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată, rezultă că, pentru debitul suplimentar reprezentând impozit pe venit aferent indemnizațiilor plătite de obște, organele de inspecție fiscală au avut în vedere

prevederile art.55, alin.2 lit. b) și f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, care însă au aplicabilitate de la data de 01.01.2005.

În drept, spetei în cauză îi sunt aplicabile prevederile **art. 56**, alin.2, lit.b) și lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.01.2004 - 31.12.2004 și care precizează următoarele

“2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor :[...]

b) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop lucrativ;[...]

f) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație, în comitetul de direcție și în comisia de cenzori ;[...]

Relativ la temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală , se reține că în decizia de impunere, ce reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, pentru diferența suplimentară de impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile **pentru anul 2004** în sumă de .. lei, acestea au avut în vedere prevederile art.55, alin.2 lit. b) și f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu aplicabilitate de la data de 01.01.2005, când **corect trebuiau aplicate dispozițiile art. 56 alin. 2 lit. b) și f)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, în vigoare de la 01.01.2004.

În atare situație, temeiul de drept avut în vedere la stabilirea obligației de plată pentru perioada analizată la acest capăt de cerere, este în mod eronat reținut de inspecția fiscală, acesta fiind aplicabil începând cu data de 01.01.2005.

Rezultă așadar că pentru faptele constatate de organele de inspecție fiscală, nu există prevedere legală în baza căreia a fost stabilită diferența suplimentară de .. lei iar dacă se au în vedere prevederile OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului, care precizează următoarele :

“Punctul 2.1.2 : se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3 : se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.”

Ca și consecință fiscală a faptei constatate, organele de inspecție fiscală nu au întemeiat pe text și articol de lege diferența de impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile stabilită suplimentar pentru anul fiscal 2004 .

Din cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept în vigoare aferent perioadei fiscale, corespunzător faptei constatate .

Astfel, raportat la dispozițiile art.213 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală, care stipulează ca : " În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.[...] " și având în vedere considerentele prezentate anterior, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/ contractelor civile în sumă de 2.426 lei .

Drept urmare, se impune desființarea în parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr. ../ 27.10.2009 - pentru suma de .. lei reprezentând impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile și CAP III, pct.3 - impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...2009 și refacerea acestora cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep , care precizează :

"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 .

5.b)Referitor la suma de ... lei stabilită suplimentar pentru perioada 2005 - 2006, reprezentand impozit pe veniturile realizate în baza convențiilor/ contractelor civile încheiate potrivit Codului Civil.

Cauza supusă soluționării este dacă impozitul aferent indemnizațiilor plătite membrilor consiliului de administrație și comisiei de cenzori pe anul 2005 si 2006 este legal stabilit de organele de inspecția fiscală, în condițiile în care obștea a evidențiat în contabilitate impozit aferent indemnizațiilor plătite, dar nu l-a declarat în totalitate la organul fiscal.

În fapt, în perioada 01.01.2005 - 30.06.2009, **OB. M.R. F** a constituit în evidența contabilă un impozit pe veniturile realizate în baza convențiilor/contractelor civile încheiate potrivit Codului Civil în sumă totală de lei, defalcat pe ani calendaristici, astfel : anul 2005 suma de ... lei, anul 2007 suma de ... lei, anul 2008 suma de .. lei, anul 2009 (01.01 - 30.06.2009) suma de .. lei.

În urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit, pe baza documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, a notelor contabile, a balanțelor de verificare, un impozit pe veniturile realizate în baza convențiilor/ contractelor civile în sumă totală de .. lei, din care : aferent anului 2005 suma de .. lei, anului 2006, suma de .. lei, anului 2007 suma de .. lei, anului 2008, suma de .. lei și, respectiv, an 2009 (până la 30.06.2009), suma de .. lei.

Astfel, inspecția fiscală a constatat pentru perioada 2005 - 2006 un debit suplimentar în sumă de .. lei (- ... +) reprezentând impozit pe veniturile realizate în baza convențiilor/ contractelor civile , care reprezintă impozitul aferent indemnizațiilor plătite consiliului de administrație și comisiei de cenzori, în conformitate cu prevederile art. 55 alin. (2) litera b) și f) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deasemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că obștea a calculat și înregistrat în evidența contabilă impozitul pe venit aferent indemnizațiilor, dar nu a procedat la declararea în totalitate a acestuia, prevalându-se de dispozițiile art. 80 alin. (3) din O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. și completată.

În drept, art. 55, alin.1 și alin.2, lit.b) și lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

“1) Sunt considerate venituri din salarii **toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acord, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.**

2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor :[,,]

b) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop lucrativ;[,,]

f) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație, în comitetul de direcție și în comisia de cenzori ;[...]”

Art.60 din același act normativ, precizează :

“ Plătitorii de salarii **și de venituri asimilate salariilor** au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.

Deasemenea, art. 41 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal precizează categoriile de venituri care sunt supuse impozitului pe venit, astfel:

"Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46;

b) venituri din salarii, definite conform art. 55;

c) venituri din cedarea folosinței bunurilor, definite conform art. 61;

d) venituri din investiții, definite conform art. 65;

e) venituri din pensii, definite conform art. 68;

f) venituri din activități agricole, definite conform art. 71;

g) venituri din premii și din jocuri de noroc, definite conform art. 75;

h) venituri din transferul proprietăților imobiliare, definite conform art. 77¹;

i) venituri din alte surse, definite conform art. 78."

Potrivit prevederilor legale precizate anterior, se reține că sunt asimilate salariilor sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, **în consiliul de administrație și comisia de cenzori**, iar venituri din salarii sunt considerate acele veniturile în bani și / sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă **sau a unui statut special prevăzut de lege** .

Deasemenea, se reține că petenta avea obligația reținerii și virării la bugetul de stat, până la 25 a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri, impozitul aferent indemnizațiilor plătite consiliului de administrație și comisiei de cenzori.

Aplicabile în speță, dispozițiile art.80, alin.3 din Codul de procedură fiscală, rep. la 26.09.2005, precizează următoarele :

“ (3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscrind corect, complet și cu bună - credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației

sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit. ”

Din prevederile legale invocate anterior, se reține că **un contribuabil are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună - credință informațiile prevăzute de formular, corespunzător situației sale fiscale.**

Potrivit raportului de inspecție fiscală, se reține că obștea a calculat și înregistrat în evidență impozitul pe venit aferent indemnizațiilor plătite membrilor consiliului de administrație și comisiei de cenzori, dar nu a procedat la declararea în totalitate a acestuia prin declarațiile de impozite și taxe , potrivit legii.

În atare situație, potrivit anexei nr. 5 la raportul de inspecție fiscală privind calculul impozitului pe venit din convenții întocmită de organele de inspecție fiscală, rezultă că în mod corect au fost stabilite diferențe de impozit pe venit aferent indemnizațiilor plătite față de impozitul reținut și virat de obște pe perioada 2005 - 2006.

Având în vedere situația de fapt și de drept, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect a fost stabilită diferență suplimentară aferentă impozitului pe veniturile activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor încheiate potrivit Codului Civil în sumă totală de ... lei, organele de soluționare a contestației urmând să se pronunțe în consecință.

6) In ceea ce privește accesoriile în suma de ... lei aferente impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor încheiate potrivit Codului Civil.

In fapt, prin decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala, pentru debitul suplimentar reprezentind impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor încheiate potrivit Codului Civil s-au calculat accesorii în suma de ... lei în conformitate cu prevederile art. 115 și 116 din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscala si, respectiv, art. 119 si 120 din din acelasi act normativ, **din care : majorări în sumă de ... lei și penalități în sumă de întârziere în sumă de ... lei.**

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

În consecință, întrucât potrivit considerentelor prezentate anterior la **pct.4 a)**, debitul suplimentar în suma de ... lei reprezentand impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor încheiate potrivit Codului Civil pentru anul 2004 este incert, urmand a fi reanalizat, pe cale de consecință, si accesoriile aferente acestuia în sumă de .. lei, urmează să fie reanalizate odată cu acesta, urmând ca organele de solutionare sa se pronunte in consecinta si asupra acestora.

De asemenea potrivit celor prezentate la **pct.4 b)** s-a reținut ca datorat de petenta debitul suplimentar în sumă de .. lei reprezentând impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor încheiate potrivit Codului Civil pentru perioada 2005 - 2009 pe cale de consecință se reține că aceasta datorează și accesoriile în sumă de .. lei aferente debitului care le-a generat, urmând ca organele de solutionare sa se pronunte in consecinta asupra acestora.

7) Referitor la debitul suplimentar în suma de .. lei , din care: .. lei TVA și . lei majorari de intarziere aferente TVA.

În fapt, prin decizia de impunere nr. ../....2009 și raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2009, anexă la aceasta, s-a stabilit in sarcina **OB. M.R. F,** pentru perioada 01.01.2004 - 30.06.2009, TVA suplimentar în sumă de lei .

- Astfel, în trim. I, II, III anul 2004, **OB. M.R. F** a declarat la bugetul de stat un TVA colectat mai mic cu suma de ... lei față de cel înregistrat în jurnalele de vânzări și un TVA deductibil mai mare cu suma de .. lei, rezultând astfel un TVA de plată nedeclarat pentru perioada 01 ian.- 30.09.2004 în sumă de ... lei.

În trim IV 2004, obștea a declarat un TVA colectat mai mare ... lei și un TVA deductibil mai mare cu suma de ... lei, rezultând astfel un TVA de plată declarat în plus în suma de ... lei.

Pentru anul 2004, a rezultat astfel un TVA de plată declarat în plus în suma de ... lei(.. lei - .. lei).

În anul 2005, în trim I, obștea a declarat un TVA de recuperat în sumă de... lei, față de .. lei constatat de organele de control în baza documentelor justificative, rezultând astfel un TVA de plată în sumă de ... lei.

În trim. II, III, IV an 2005, obștea a înregistrat vânzări de masă lemnoasă către populație și taxa de pășunat, fără să colecteze TVA, drept pentru care inspecția fiscală a procedat la stabilirea unui TVA colectat în sumă de ... lei.

De asemenea, în trim. III 2005, obștea a procedat la deducerea TVA în sumă de ... lei, în baza bonului fiscal .../ ...2005 emis de SC A SRL pentru produse de protocol, pentru care organul de control nu a acordat drept de deducere, rezultând astfel la finele anului 2005, un TVA de plată în sumă de ... lei (.. lei + .. lei + ... lei).

În anul 2006, obștea a dedus TVA în sumă de .. lei, în baza bonurilor fiscale pentru combustibil, și, deasemenea, TVA în sumă de .. lei, în baza facturii fiscale nr. ...4/ 01.11.2006, reprezentând contravaloare reparații auto și piese, fără ca aceasta să dețină în evidența contabilă mijloace de transport auto sau utilaje.

Astfel, inspecția fiscală a stabilit un debit suplimentar în sumă de .. lei (.. lei + .. lei), neacordând drept de deducere a TVA în același cuantum.

În anul 2007, trim. II, obștea a declarat un TVA colectat în sumă de .. lei, mai mare cu suma de .. lei față de TVA constatat de organele de control, rezultând astfel un TVA de plată declarat în plus în suma de ... lei.

În trim. III, obștea a aplicat măsuri de simplificare privind taxarea inversă pentru livrările de masă lemnoasă pe picior efectuate către AF B.V. în sumă de ... lei, în situația în care contribuabilul respectiv nu este înregistrat ca plătitor de TVA.

Astfel, **OB. M.R. F** trebuia să procedeze la colectarea TVA aferentă acestor livrări în sumă de ... lei

Obștea a declarat un TVA deductibil în cursul anului 2007 în sumă de ... lei, față de lei constatat de organele de control în baza documentelor justificative, diferența în sumă de ... lei provenind din neînregistrarea TVA deductibil aferent unor facturi reprezentând contravaloare servicii de administrare și pază a fondului forestier.

A rezultat astfel pentru anul 2007, o obligație de plată în sumă de ... lei (.. lei - ...lei - ... lei).

Pentru anul 2008, obștea a declarat eronat un TVA deductibil mai mic cu suma de ... lei prin decontul de TVA aferent trim. II.

În anul 2009, trim. I, obștea a procedat la înregistrarea unui TVA deductibil în sumă de ... lei, în baza facturii fiscale de achiziție a unor produse ce nu sunt destinate realizării operațiunilor taxabile, drept pentru care organele de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere.

Cu ocazia verificării fiscale, pentru perioada 01.01.2004 - 30.06.2009, a rezultat astfel un debit suplimentar la TVA în sumă de .. lei, din care .. lei reprezintă taxa pe valoare adăugată colectată aferentă vânzării de masă lemnoasă către populație și a taxelor de pasunat în trim II - IV 2005 .

În contestația formulată petenta susține că este nelegală aplicarea cotei TVA pentru masă lemnoasă de care au beneficiat moșnenii , întrucât aceasta a fost distribuită numai către aceștia, în calitate de persoane fizice codevalmase, persoanele fizice moșneni neputând să fie obligate să plătească TVA.

În timpul desfășurării controlului pentru obligația datorată reprezentând TVA **s-au calculat** pentru perioada 25.04.2004 - 25.01.2005, majorări de întârziere în sumă de .. lei și penalități de .. lei, în conformitate cu prevederile art. 115, 116, din OG 92/1996 privind codul de procedură fiscală.

7.a) Referitor la suma de TVA în suma de .. lei (.. - ..) și accesorii în suma de .. lei din care :majorări de întârziere în sumă de .. lei și penalități de .. lei calculate pe perioada 25.04.2004 - 25.01. 2005.

Cauza supusă soluționării este dacă obștea datorează TVA în suma de .. lei taxa pe valoare adăugată și accesorii în suma de .. lei în condițiile în care aceasta nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, referitor la aceasta .

În drept, art. 206, alin.1 lit. c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precizează : " (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[....]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază:[....] “

Art 213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**"

Totodată conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 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."

În contestația formulată , petenta nu motivează în nici un fel debitele suplimentare și accesorii aferente acestora stabilite prin decizia de impunere nr. .../....2009 în suma de .. lei și respectiv de .. lei.

Fata de cele de mai sus, se reține că întrucât petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației cu privire la aceste sume, sus menționate, constatate de organele de inspecție fiscală, contestația apare ca neargumentată și nemotivată la acest capăt de cerere, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei.

In concluzie, având în vedere considerentele de mai sus se reține că debitul suplimentar reprezentând TVA în sumă de .. lei și accesorii în suma de .. lei sunt legal datorate de petenta.

7.b) Referitor la masura de colectare a taxei pe valoare adaugata aferenta vânzărilor de masă lemnoasă către populație și taxa de pășunat in suma de .. lei, organele de inspectie fiscala precizeaza ca in trim. II, III, IV an 2005, obștea nu a colectat TVA in conformitate cu dispozitiile art.128 alin.1 si art.129 alin 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, Art. 128 defineste Livrarea de bunuri astfel :

“(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza în numele acestuia.”

Art. 129 defineste Prestarea de servicii

(1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri.”

Analizind cele consemnate in decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala, se retine ca nu rezulta baza impozabila de stabilire a taxei pe valoare adaugata in suma de 4.328 lei, neexistind nici o anexa intocmita in acest sens de catre organele de inspectie fiscala. .

Mai mult decit atit, in fundamentarea masurii dispuse de colectare a taxei pe valoare adaugata organele de inspectie fiscala trebuiau sa aiba in vedere :

- disp cap 6, Faptul generator si exigibilitatea taxei pe valoare adaugata, art.134 alin (3) care stipuleaza ca : “ Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila, la data livrarii de bunuri sau la data prestarii de servicii, cu exceptiile prevazute în prezentul titlu.” ;

- cap 7 Baza de impozitare, respectiv : Art 137 alin1 si 2

- cap 8 Cotele de taxa pe valoare adaugata , art.140 alin (1) care stipuleaza ca :

“ (1) Cota standard a taxei pe valoarea adugata este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru orice operatiune impozabila care nu este scutita de taxa pe valoarea adugata sau care nu este supusa cotei reduse a taxei pe valoarea adugata.”

In contestatia formulata se precizeaza ca :” este nelegală aplicarea cotei de TVA pentru masa lemnoasă de care au beneficiat moșnenii, întrucât această masă lemnoasă a fost distribuită potrivit prevederilor statutare și hotărârilor adunării generale numai către proprietarii moșneni codevălmași, pentru culegerea unui fruct al proprietății codevălmașe persoanele fizice moșneni neputând să fie obligate la plata TVA[...]”.

Dacă se au în vedere prevederile OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală", pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului, care precizează următoarele :

“Punctul 2.1.2 : se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3 : se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Fata de prevederile legale mai sus mentionate se retine ca organele de inspectie fiscala nu au prezentat in mod corect si complet motivul de fapt astfel incit sa se justifice masura dispusa de colectare a taxei pe valoare adaugata.

Totodata, ca și consecință fiscală a faptei constatate, organele de inspecție fiscală nu au întemeiat corect si complet pe text și articol de lege masura dispusa de colectare a taxei pe valoare adaugata pentru anul fiscal 2005 .

Din cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept in vigoare aferent perioadei fiscale, corespunzător faptei constatate .

Astfel, raportat la dispozițiile art.213 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală, care stipuleza ca : " In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.[...] " și având în vedere considerentele prezentate anterior, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității masurii dispuse de colectare a TVA in suma de 4.328 lei.

Drept urmare, se impune desființarea in parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr. .../....2009 si a CAP III, pct.1 - TVA din raportul de inspectie fiscala încheiat la data de ...2009 - pentru masura de colectare a taxei pe valoare adaugata in suma de .. lei in trim. II, III, IV an 2005 și refacerea acestora cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep , care precizează :

"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 .

8) Referitor la Dispoziția de măsuri nr. .. din data de ...2009 .

În fapt, in data de2009 sub nr. ..., completată la data de ...2009 **OB. M.R. F** din M., județul Vâlcea formulează contestație împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ... din ...2009, act întocmit cu ocazia verificarii efectuate la operatorul economic finalizata prin emiterea Raportului de inspectie fiscala nr.... din data de ...2009 și a Deciziei de impunere nr. .../....2009.

În drept, art. 209 alin.1 lit a și alin.2 din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările ulterioare prevede :

" (1)Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează :

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal .

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente ".

Așa cum reiese din dispozițiile art. 209 din OG 92/2003, legiuitorul a stabilit o competență de soluționare a contestațiilor în cadrul aceleiași direcții a finanțelor publice teritorială, diferită, în funcție de natura actului administrativ fiscal atacat.

În situația în care acest act este o decizie de impunere, un act asimilat acesteia așa cum apare definit la art. 86 din OG 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, sau un titlu de creanță vamală, competența de soluționare aparține unor organe special constituite la nivelul direcției teritoriale, așa cum apar definite la art. 209 alin. 1 lit.a din același act normativ.

În situația în care se contestă un alt act, care îmbracă caracteristicile unui act administrativ fiscal potrivit legii și nu intră în categoria celor anterior menționate, legiuitorul a stabilit că este competent să soluționeze contestația formulată împotriva acestuia, însuși organul fiscal care l-a emis, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea .

Pct. 5.2 din OMF 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precizează :

"Alte acte administrative fiscale pot fi : **dispoziția de măsuri**, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, rep. notele de compensare, înștiințări de plată, procesul verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc. "

Așa fiind, întrucât obiectul contestației la acest capăt de cerere îl reprezintă Dispoziția de măsuri nr. .. din data de ...2009, ce intră în categoria altor acte administrative fiscale, organele fiscale emitente ale acestora, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGFP Valcea, au competența materială conferită prin lege, de a se investi cu soluționarea contestației privitor la acest capăt de cerere.

Având în vedere prevederile legale menționate și ținând cont de faptul că în sarcina petentei nu au fost stabilite obligații suplimentare prin dispoziția de măsuri din data de ...2009, contestația privind acest capăt de cerere se va înainta Activității de Inspectie Fiscala din cadrul DGFP Valcea spre a se pronunța asupra acesteia.

În drept, pct.9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate de OMF nr.519/2005 :

" În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia."

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1), art.209 alin.(1) lit. a), art. 213 alin. (1), art.216 alin. (1) si (3), din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicat la data de 31.07.2007, pct.5.2 și 9.8 din OMF 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală se :

D E C I D E

Art.1 Respingerea contestației formulate de **OB. M.R. F** ca lipsită de interes, împotriva Deciziei de nemodificare a bazei nr. ../ ...2009.

Art. 2 Respingerea contestației formulate de **OB. M.R. F**, ca neantemeiata pentru suma totală de .. lei, reprezentând : .. lei diferența suplimentară de impozit pe profit, .. lei diferență suplimentară la impozitul pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor civile și ... lei majorări de întârziere aferente.

Art.3 Respingerea contestației formulate de **OB. M.R. F**, ca nemotivată pentru suma totală .. lei , reprezentând: .. lei TVA și .. lei majorări de întârziere aferente TVA.

Art.4 Desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. ../...2009, cap.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 - Taxa pe valoare adăugată ; Impozit pe profit ; Impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor civile și Impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice; și a cap .III, pct.1, pct.2, pct.3 și pct.9 din Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...2009, întocmit pentru **Ob OB. M.R. F**, pentru suma totală de .. lei, reprezentând : măsura de colectare a TVA în suma de de .. lei ; .. lei diferența suplimentară la impozit pe profit; .. lei accesorii aferente impozit pe profit , .. lei impozitul pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor civile și... lei accesorii aferente,... lei impozitul pe dividende distribuite persoanelor juridice și .. lei accesorii aferente debitului suplimentar și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în cuprinsul soluției astfel pronunțate.

Art.5 Declinarea competenței de soluționare a contestației formulate de **OB. M.R. F** împotriva Dispoziției Nr. ../ ...2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, în favoarea Activității de Inspecție Fiscală Valcea.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR COORDONATOR,