

DECIZIA NR. 172/ 11.2010
privind solutionarea contestatiei formulate de SC xxxxxx SA

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de SC xxxxxx SA impotriva Deciziei de impunere nr xxxxx/ 05.10.2010 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu .

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R fiind inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. xxxx/13.10.2010, iar la DGFP Sibiu cu nr xxxx/ 19.10.2010.

Petenta solicita anularea Deciziei de impunere nr. xxxx/ 05.10.2010 prin care s-au stabilit urmatoarele debite:

- xxxxxx lei TVA
- xxxxxx lei majorari de intarziere TVA

I Prin contestatia formulata petenta invoca urmatoarele:

Petenta solicita anularea Deciziei de impunere nr. xxx/ 05.10.2010, si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. xxxx/04.10.2010 ca fiind nelegale si nefondate.

Petenta invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele :

In ceea ce priveste reintregirea bazei impozabile a impozitului pe profit (diminuarea pierderii fiscale la data de 31.12.2009 cu suma de xxxxx lei)

- provizioanele aferente utilizatorilor SC xxxx SRL (contract de leasing nr. xxx/24.01.2007) si SC xxxx SRL (contract de leasing nr. xxx/20.02.2009), sunt considerate de organul de inspectie fiscala, cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, intrucat utilajele aferente celor doua contracte de leasing nu au existat faptic;

- in schimb petenta invoca ca aceste cheltuieli cu provizioanele (la nivelul sumelor reprezentand soldul de capital ramas de recuperat de la utilizator, respectiv avansul, ratele si dobanzile facturate si neincasate), s-au constituit in conformitate cu Regulamentul nr. 3/2009 , avand in vedere ca respectivele sume reprezinta creante incerte pentru care s-au initiat proceduri judiciare pentru recuperarea lor. Aceste provizioane constituite sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, “ *urmand a se utiliza prin reluarea pe venituri a sumei existente in sold a provizioanelor cand vor exista solutionari ale proceselor penale si cand vor fi epuizate toate posibilitatile legale de recuperare* ” ;

In ceea ce priveste TVA suplimentara in suma totala de xxxx lei (xxx lei debit+xxxx lei majorari de intarziere)

• Concluzia organului de inspectie fiscala, respectiv ca TVA inscrisa in facturile de achizitie a utilajelor de la furnizorii SC xxxx SRL Baia Mare si SC xxxx SRL Sibiu este fara drept de deducere , intrucat bunurile inscrise in aceste facturi nu au existat faptic, este o concluzie nelegala si netemeinica intrucat :

- achizitiile respective au avut la baza facturi fiscale care indeplineau toate conditiile pentru a permite deducerea TVA, bunurile fiind destinate obtinerii de venituri economice. Organul de inspectie fiscala se afla intr-o grava eroare confundand posesia bunurilor cu proprietatea asupra acestora ;

- posesia apartine utilizatorilor, astfel ca eventuala lipsa a acestora ar trebui imputata utilizatorilor sau furnizorilor bunurilor si nu societatii de leasing, care a dobandit dreptul de proprietate prin intermediul unor documente legale (contracte de vanzare-cumparare, facturi fiscale). Mai mult,, societatea de leasing a formulat sesizari penale impotriva furnizorilor si utilizatorilor acestor bunuri ;

- interzicerea dreptului de deducere a TVA incalca principiul neutralitatii TVA, motivat de faptul ca vanzatorii au colectat TVA.

• Concluzia organului de inspectie fiscala de la pct.2 de la subcapitolul 1.3 “ TVA”, respectiv ca TVA inscrisa in facturile de achizitie a autoturismelor/utilajelor de la furnizorii SC xxxx SRL, SC xxxx SRL si SC xxxx S.R.L este fara drept de deducere , intrucat bunurile respective nu au intrat in patrimoniul petentei, este o concluzie nelegala si netemeinica intrucat :

○ Petenta are dreptul de deducere a TVA, intrucat detine facturi fiscale care cuprind informatiile prevazute la art. 155, alin. 5 din Legea nr. 571/2003. Organul de inspectie fiscala se afla intr-o grava eroare confundand posesia bunurilor cu proprietatea asupra acestora, dobandita de catre petenta in baza facturilor fiscale;

○ Posesia bunurilor apartine utilizatorilor. *Fata de acest argument, invocat de petenta prin contestatia formulata, facem precizarea ca acesta nu are nici o sustinere intrucat bunurile respective nu au facut obiectul unor contracte de leasing ;*

• Concluzia organului de inspectie fiscala de la pct.3 de la subcapitolul 1.3 “ TVA”, respectiv ca :

○ Petenta datoreaza TVA aferenta sumelor pe care aceasta trebuia sa le factureze la fiecare scadenta potrivit clauzelor contractelor de leasing active ;

- Contractele de leasing sunt reziliate de drept in situatia in care utilizatorul nu achita 2 rate consecutive, acesta avand obligatia de a restitui bunul in termen de 3 zile de la rezilierea contractului sau de a-i achita finantatorului contravaloarea soldului de capital ramas de recuperat in baza contractului de leasing, este o concluzie nelegala si netemeinica intrucat :
- Petenta nu si-a manifestat in nici un moment intentia de a uza de clauza de reziliere din contract, astfel ca, din punctul de vedere al acesteia, contractele retinute urmare a inspectiei fiscale ca fiind reziliate, sunt in vigoare si produc efecte juridice. Astfel, spezele aferente leasingului, obiect al acestor contracte, urmeaza sa se factureze in continuare, iar bunurile nu sunt puse la dispozitia utilizatorilor cu titlu gratuit ;
- Petenta nu datoreaza TVA aferenta valorii ramase deoarece aceasta nu a consimtit folosinta de catre utilizatori a bunurilor care au facut obiectul contractelor de leasing reziliate, si pentru care utilizatorii nu si-au indeplinit obligatia de predare a bunurilor catre finantator. Ba mai mult, finantatorul a initiat demersurile legale in vederea recuperarii acestor bunuri ;
- In situatia rezilierii contractelor de leasing, iar utilizatorul nu restituie bunul, petenta mentioneaza ca starea de fapt prezentata nu se incadreaza in prevederile art. 128 sau art. 129 din Legea nr. 571/2003, respectiv nu constituie livrare de bunuri sau prestare de serviciu.

II. Prin decizia de impunere ce face obiectul contestatiei, organul fiscal mentioneaza urmatoarele;

Referitor la impozitul pe profit

A. Societatea supusa verificarii inregistreaza in evidenta contabila la data de 31.12.2009, provizioane deductibile la calculul profitului impozabil pentru urmasorii utilizatori:

- SC xxxx SRL aferent contractului nr xxx din data de 24.01.2007 (reziliat, bunul nefiind nerecuperat) provizion calculat aferent sumei finantatexxxx lei(xxxx lei, soldul de capital ramas de recuperat de la utilizator +xxxx lei valoarea ratelor de capital facturate si neincasate pentru o perioada mai mare de 90 de zile) si provizion calculat aferent dobanzii.....xxxx lei

- SC xxxx SRL aferent contractului: nr xxx din data de 20.02.2009 (reziliat, avand ca obiect un bun care este proprietatea altei societati) provizion calculat aferent sumei finantate.....xxxxx lei (avansul si ratele facturate neincasate pentru o perioada mai mare de 90 de zile) si provizion calculat aferent dobanzii.....xxxx lei

Aceste cheltuieli cu provizioanele vor fi retinute ca fara drept de deducere intrucat :

- bunurile care au facut obiectul contractelor mai sus mentionate nu au existat faptic si ca atare aceste utilaje nu s-au aflat niciodata in proprietatea firmei SC xxxx SA , iar pe cale de consecinta aceste bunuri nu au putut face obiectul contractelor respective intrucat nu fost detinute niciodata faptic de catre utilizator.

- nu a luat in considerare, din punct de vedere fiscal, achizitia bunurilor inscise in facturile de achizitie, intrucat acestea nu reprezinta operatiuni economice reale, nu se transfera

dreptul de proprietate asupra bunurilor inscrise in facturi, operatiunile in cauza neavand scop economic;

- nu a luat in considerare, din punct de vedere fiscal, contractele de leasing financiar aferent acestor utilaje intrucat obiectul acestor contracte nu a existat niciodata si in consecinta, societatea de leasing nu avea cum sa transmita dreptul de folosinta si respectiv transferul dreptului de proprietate (prin optiune) asupra unor bunuri inexistente.

- prin inregistrarea in evidenta contabila a unor operatiuni economice inexistente, nu se acorda deductibilitate, in baza art. 21, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pentru cheltuielile cu provizioanele calculate pentru contractele nr.xxx din data de 24.01.2007, nr.xxx din data de 20.02.2009 intrucat aceste provizioane nu se pot calcula asupra unor operatiuni economice inexistente.

Cheltuielile cu provizioanele mentionate mai sus sunt in suma totala de **xxxx lei**, cu acestea urmand a se diminua pierderea fiscala aferenta anului 2009.

Implicatiile fiscale asupra altor obligatii :

- neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de **xxxx lei** aferenta achizitiei utilajului care face obiectul contractului nr xxx din data de 24.01.2007 incheiat cu SC xxx SRL Baia Mare
- neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de **xxxx lei** aferenta achizitiei utilajului care face obiectul contractului nr xxx din data de 20.02.2009 incheiat cu SC xxx SRL Baia Mare

B. In urma verificarii modului de respectare a contractelor de leasing s-au constatat urmatoarele aspecte:

1. societatea nu emite facturi conform scadentarelor din contractele de leasing, iar sumele sunt inregistrate cu intarziere in evidenta contabila si nu in momentul cand acestea ar fi datorate conform contractului.

Datorita acestui mod de emitere a facturilor pe masura platilor efectuate de client nu a inregistrat in contabilitate veniturile aferente operatiunilor de leasing la perioada la care se refera. Astfel, organul de inspectie fiscala a stabilit venituri suplimentare din dobanzi in suma de **xxxx lei** si venituri din taxe de management si casco in suma de **xxxx lei** .

2. Societatea inregistreaza restante la incasare/facturare mai mari de doua luni consecutive, existand situatia in care bunurile care fac obiectul contractelor de leasing sunt utilizate de catre beneficiarul (utilizatorul) acestor contracte pe o anumita perioada fara a fi facturata contravaloarea ratelor scadente intrucat utilizatorii acestor bunuri nu au achitat contravaloarea ratelor scadente .

In vederea analizarii starii de fapt aferente acestei perioade, organul de inspectie fiscala a avut in vedere urmatoarele prevederi contractuale:

- *“amendamentele, modificarile si/sau adaugirile la prezentul contract vor fi valabile numai daca vor fi facute in scris si semnate corespunzator de partile contractante prin incheierea unui act aditional.”*
- *“Prezentul contract este reziliat de drept , fara a fi necesara o prealabila notificare sau formalitate, precum si fara interventia instantei, a executorului judecatoresc sau a altei autoritati in cazul in care UTILIZATORUL nu achita doua luni consecutive oricare dintre ratele de leasing datorate FINANTATORULUI ...”*

- *“atat in situatia rezolutiunii cat si in situatia rezilierii partile isi datoreaza, dupa caz, efecutarea platilor cat si acoperirea daunelor cauzate, UTILIZATORUL avand obligatia de a restitui FINANTATORULUI bunul, in termen de 3 zile, termen calculat de la data rezilierii sau rezolutiunii.”*

Avand in vedere prevederile contractuale :

- societatea avea obligatia emiterii facturilor aferente ratelor scadente la data de scadenta a acestor rate, si nu la data incasarii efective a acestora.
- dupa facturarea si neincasarea a doua rate scadente consecutive societatea nu mai avea obligatia emiterii altor facturi conform scadentarelor la contractele de leasing financiar intrucat contractele sunt reziliate de drept, fara a fi necesara o prealabila notificare sau formalitate, precum si fara interventia instantei, a executorului judecatoresc sau a altei autoritati.
- la rezilierea de drept a contractului de leasing financiar partile isi datoreaza, dupa caz, efecutarea platilor cat si acoperirea daunelor cauzate, UTILIZATORUL avand obligatia de a restitui FINANTATORULUI bunul, in termen de 3 zile, termen calculat de la data rezilierii sau rezolutiunii.
- societatea avea obligatia emiterii facturilor aferente ratelor scadente la data de scadenta a acestor rate, si nu la data incasarii efective a acestor rate (asa cum a procedat societatea) si ca atare societatea supusa verificarii trebuia sa evidentieze, calculeze si sa declare la bugetul de stat contravaloarea taxelor si impozitelor aferente ratelor scadente in perioada in care aceste rate erau scadente conform scadentarelor.
- pentru un numar de 4 dintre contractele considerate active de catre societate la data de 30.04.2010, desi utilizatorii nu achita contravaloarea a doua rate scadente consecutive, societatea de leasing nu recupereaza bunurile care fac obiectul contractelor in cauza.
- deasemenea, pentru un numar de 11 dintre contractele considerate reziliate de catre societate la data de 30.04.2010, desi utilizatorii nu achita contravaloarea a doua rate scadente consecutive, societatea de leasing nu recupereaza bunurile care fac obiectul contractelor in cauza la data prevazuta in contract, asa cum s-a mai precizat aceste contracte sunt reziliate de drept, iar utilizatorii aveau obligatia de a restitui bunurile in cauza in termen de 3 zile.
- in consecinta societatea a procedat la inceperea actiunilor legale pentru recuperarea bunului prin executor judecatoresc prezentand in acest sens organului de inspectie fiscala documente specifice acestor demersuri cum sunt: somatii de predare a bunului, si in unele cazuri chiar incuviintari ale instantelor de judecata cu privire la acordul acestora privind punerea in executare a somatiilor emise.
- in urma celor prezentate reiese faptul ca desi societatea supusa verificarii a reziliat contractele de leasing financiar si a demarat masurile de recuperare a bunurilor, acestea nu au fost recuperate, astfel in urma acestei stari de fapt bunurile aflate in proprietatea societatii de leasing sunt folosite de terte persoane
- SC xxxx SA avea obligatia de a factura utilizatorilor care nu au restituit bunurile respective, in calitate de persoane responsabile pentru prejudiciul cauzat societatii de leasing, contravaloarea sumelor platite de locator pentru procurarea bunului si nerecuperate de la utilizatori, precum si taxa de management si asigurarile casco nefacturate in sa

datorate potrivit contractelor de leasing de utilizatori pana la data rezilierii de drept a acestora.

Astfel, organul de inspectie fiscala a determinat venituri suplimentare in suma de lei, **xxxx lei** avand urmatoarea componenta :

- xxxx lei pentru anul 2008(xxx lei, taxe de management+ xxxx lei, venituri din casco) ;
- xxxx lei pentru anul 2009(xxx lei, taxe de management+ xxxx lei, venituri din casco)

Implicatiile fiscale asupra altor obligatii :

- stabilirea unei TVA de plata suplimentara in suma de **xxxx lei** aferenta ratelor nefacturate pentru contracte active (aspect detaliat la pagina nr. 23);
- stabilirea unei TVA de plata suplimentara in suma de **xxxx lei** aferenta ratelor nefacturate si soldului de capital nerecuperat aferent contractelor de leasing reziliate, pentru care nu au fost recuperate bunurile (aspect detaliat la pagina nr. 18-23);

Sintetizand cele prezentate, pierderea fiscala de recuperat la data de 31.12.2009 este in suma de **xxxxx lei**, avand urmatoarea componenta :

-xxxxx lei reprezentand pierdere fiscala aferenta anului 2008(xxx lei, pierdere fiscala conform declaratiei de impozit pe profit aferenta anului 2008 – xxxxx lei, venituri din taxe de management si casco nefacturate, aferente anului 2008) ;

- xxxxx lei reprezentand pierdere fiscala aferenta anului 2009 (xxxx lei, pierdere fiscala conform declaratiei de impozit pe profit aferenta anului 2009-xxxx lei, cheltuieli cu provizioanele stabilite ca nedeductibile pentru acest an-xxxx lei, venituri din taxe de management si casco nefacturate, aferente anului 2009+xxxx lei lei, venituri din dobanzi inregistrate in contabilitate, nefacturate, aferente unor contracte reziliate de drept) ;

Referitor la taxa pe valoarea adaugata

a)

- - societatea a achizitionat un utilaj (autogreder xxxxxx), prin factura nr xxxx/29.01.2007 in suma totala de xxxxxx ron (TVA aferent achizitiei xxx ron - dedus de societatea supusa verificarii) emisa de SC xxxx SRL Baia Mare, care a facut obiectul contractului de leasing nr. xx/24.01.2007 incheiat intre SC xxxxx SA in calitate de locator si SC xxxxx SRL Baia Mare, in calitate de utilizator. Urmare a aspectelor mentionate la paginile 5-6 din raportul de inspectie fiscala s-a retinut ca bunul respectiv nu a existat niciodata, societatea achizitionand bunul in cauza doar “scriptic “;
- - societatea achizitioneaza de la SC xxxxxxxx SRL Sibiu (societate care are ca si administrator pe d.na xxxxx, care este si unul dintre administratorii SC xxxx) un EXCAVATOR VOLVO EC 180 seria de identificare VCEC nr.xxxxxxxx, in baza facturii fiscale nr.xxx/27.02.2009 in valoare de xxxxx lei, TVA deductibila fiind in suma de xxxx lei, care a facut obiectul contractului de leasing nr. xxx/20.02.2009 incheiat intre SC xxxx SA in calitate de locator si SC xxxxx SRL Orlat.

S-au retinut urmatoarele :

- la data de 27.02.2009, SC xxxxx SRL nu avea calitatea de proprietar al bunului respectiv,

proprietar al acestuia fiind xxxxxx;

- bunul inregistrat in factura de achizitie nu a existat faptic, utilajul ridicat din Targul Obor avand seria de sasiu modificata;

- drept urmare, bunurile care au facut obiectul contractelor mai sus amintite nu au existat faptic si ca atare aceste utilaje nu s-au aflat niciodata in proprietatea firmei SC xxxxxx SA, iar pe cale de consecinta aceste bunuri nu au putut face obiectul contractelor mai sus amintite.

Potrivit prevederilor art. 145, alin.2, lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma totala de **xxxxx lei** (xxx lei +xxx lei).

b)

Societatea xxxxxx SA, inregistreaza in evidenta contabila contravaloarea a cinci facturi achizitionate de la SC xxxxxx SRL, SC xxxxx SRL, SC xxxxx SRL deducand integral contravaloarea TVA aferenta acestora in suma totala de **xxxxx lei**.

In urma verificarilor efectuate in data de 11.06.2010, s-a constatat faptul ca aceste mijloace fixe nu au putut fi identificate fizic in patrimoniul societatii.

In vederea stabilirii realitatilor achizitiilor organul de inspectie fiscala a solicitat date suplimentare administratorului societatii, respectiv domnului xxxxxxxx –CNP xxx cu privire la operatiunile economice inregistrate in evidenta contabila. Din nota explicativa data de catre domnul administrator xxxxxx a reiesit faptul ca cele 5 achizitii consemnate in facturile in cauza nu s-au realizat efectiv. Astfel, operatiunile economice inscrise in cele 5 facturi inregistrate in evidenta SC xxxxxx SA nu sunt conforme cu realitatea.

Având în vedere faptul că societatile care au asa-zisa calitate de “furnizor”-S.C. xxxxx S.R.L. , S.C. xxxxx S.R.L, respectiv SC xxxxx SRL au ca asociati (la momentul emiterii facturilor in cauza) sau au avut ca asociati/administratori diverse persoane care sunt regasite si in SC xxxxxx SA, societatiile mai sus mentionate actioneaza ca o firma de tip “tampon” ,rezultata din calitatea sa duala de client al diverselor persoane si de furnizor al S.C. xxxxxxxx S.A.

Rezultă faptul că S.C. xxxxxxxxx S.A. Sibiu în calitate de beneficiar al acestui mecanism relațional este societatea care deduce TVA inscrise in aceste facturi de achizitii.

Rolul societatilor de tip “tampon”, respectiv S.C. xxxxxxx S.R.L., S.C. xxxxx S.R.L., SC xxx SRL este unul esențial în manipularea bazei de impozitare a taxei pe valoare adăugată (doua dintre societatile mai sus mentionate nu declara si respectiv nu achita TVA aferenta acestor “livrari”).

Totodata se doreste crearea unui istoric a acestor bunuri in baza documentelor financiar contabile emise in mod succesiv intre societatile mai sus mentionate in vederea crearii unei identitati a bunurilor inexistente, asigurand astfel un plus de “onorabilitate” tranzacțiilor comerciale derulate de S.C. xxxxx S.R.L., S.C.xxxxx S.R.L., SC xxx S.R.L, SC xxxxx. S.A. Sibiu.

Furnizorii mai sus mentionati au actionat ca “furnizori” de documente justificative în scopul deducerii TVA-ului de către S.C. xxxxxx S.A. Sibiu sau, altfel spus, societatile in cauza au rolul “de a spăla”, din punct de vedere al legalității si realitatii operatiunilor,

documentele fiscale emise in vederea crearii unor “operatiuni economice reale”, care in final sunt inregistrate in evidenta contabila a S.C. xxxxxxx S.A. Sibiu.

Concluzionand , TVA inscrisa in cele cinci facturi in suma de xxxxx lei, este fara drept de deducere deoarece aceasta nu rezulta in urma unor operatiuni de achizitie efectiva a bunurilor inscrise in respectivele facturi.

c)

Urmare a aspectelor mentionate la subcapitolul „ Impozit pe profit ” si anume :

- ca societatea verificata nu emite facturi conform scadentarelor din contractele de leasing, iar sumele (rate capital, dobanzi, taxa management si TVA) sunt inregistrate cu intarziere in evidenta contabila si nu in momentul cand acestea ar fi datorate conform contractului;
- ca utilizatorii nu restituie bunurile care fac obiectul contractelor de leasing, care sunt reziliate de drept potrivit prevederilor contractuale urmare a neachitarii de catre utilizatori a doua rate consecutive, desi potrivit prevederilor cuprinse in contractele de leasing acestia au obligatia de a restitui bunul in termen de 3 zile de la data rezilierii;
- ca societatea nu factureaza si nu recupereaza de la utilizatori conform prevederilor contractuale, contravaloarea soldului capitalului ramas de recuperat conform contractului de leasing, in situatia rezilierii acestuia iar bunul nu a fost predat de catre utilizatori, acestia beneficiind cu titlu gratuit de utilizarea acestuia.
- faptul generator din punct de vedere a TVA , in conformitate cu prevederile art 134¹ din L 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, este la data punerii la dispozitie cu titlu gratuit, respectiv a 4 zi de la rezilierea de drept a contractului in situatia in care utilizatorul nu a predat bunul in termen de 3 zile de la reziliere, data de cand societatea de leasing este indreptatita sa recupereze bunul sau contravaloarea prejudiciului creat societatii de leasing;

Avand in vedere cele prezentate, organul de inspectie fiscala a procedat la determinarea bazei impozabile a TVA, prin diferenta intre valoarea finantata si valoarea ratelor facturate catre utilizatori in baza contractelor de leasing, reziliate de drept, pentru care nu au fost recuperate bunurile .

Concluzionand, organul de inspectie fiscala a stabilit:

- o tva suplimentara in suma de **xxxx lei** (aferenta ratelor nefacturate pentru contractele active), pentru care s-au calculat dobanzi in suma de **xxx lei**.
- o tva suplimentara in suma de **xxxx lei**,(aferenta contractele de leasing reziliate la data de 30.04.2010) pentru care s-au calculat dobanzi in suma de **xxxx lei**.

Sintetizand cele prezentate, organul de inspectie fiscala a stabilit o TVA suplimentara in suma de **xxxx lei** , iar pentru nevirarea la termen au fost calculate dobanzi in suma totala de **xxxxxx lei**.

III. Avand in vedere sustinerile partilor, legislatia in vigoare in perioada supusa controlului, documentele aflate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele;

Referitor la impozitul pe profit

A. Societatea inregistreaza in evidenta contabila la data de 31.12.2009, provizioane deductibile la calculul profitului impozabil pentru urmasorii utilizatori:

- SC xxxxxx SRL aferent contractului nr xxx din data de 24.01.2007 provizion calculat aferent sumei finantatexxxxxxx lei(xxxx lei, soldul de capital ramas de recuperat de la utilizator +xxxxxx lei valoarea ratelor de capital facturate si neincasate pentru o perioada mai mare de 90 de zile) si provizion calculat aferent dobanzii...xxxx lei

- SC xxxx SRL aferent contractului: nr xxx din data de 20.02.2009 provizion calculat aferent sumei finantate...xxxxxxxlei si provizion calculat aferent dobanzii...xxxxxxx lei

Aceste cheltuieli cu provizioanele vor fi retinute ca fara drept de deducere intrucat bunurile care au facut obiectul contractelor mai sus mentionate nu au existat faptic si ca atare aceste utilaje nu s-au aflat niciodata in proprietatea firmei SC xxxx SA , iar pe cale de consecinta aceste bunuri nu au putut face obiectul contractelor respective intrucat nu au fost detinute niciodata faptic de catre utilizator.

Prin inregistrarea in evidenta contabila a unor operatiuni economice inexistente,nu se acorda deductibilitate, in baza **art. 21, alin. 1 din Legea nr. 571/2003** cu modificarile si completarile ulterioare, pentru cheltuielile cu provizioanele calculate pentru contractele nr. xxx din data de 24.01.2007, nr.xxx din data de 20.02.2009 intrucat aceste provizioane nu se pot calcula asupra unor operatiuni economice inexistente.

Cheltuielile cu provizioanele mentionate mai sus sunt in suma totala de **xxxxxxx lei**, cu aceasta suma urmand a se diminua pierderea fiscala aferenta anului 2009.

B. Referitor la respectarea contractelor de leasing s-au constatat urmatoarele aspecte:

1.societatea nu emite facturi conform scadentarelor din contractele de leasing, iar sumele sunt inregistrate cu intarziere in evidenta contabila si nu in momentul cand acestea ar fi datorate conform contractului.

Datorita acestui mod de emitere a facturilor pe masura platilor efectuate de client, societatea nu a inregistrat in contabilitate veniturile aferente operatiunilor de leasing la perioada la care se refera. Astfel, organul de inspectie fiscala a stabilit venituri suplimentare din dobanzi in suma de **xxxx lei** si venituri din taxe de management si casco in suma de **xxxx lei** .

2. Societatea inregistreaza restante la incasare/facturare mai mari de doua luni consecutive, existand situatia in care bunurile care fac obiectul contractelor de leasing sunt utilizate de catre beneficiarul (utilizatorul) acestor contracte pe o anumita perioada fara a fi facturata contravaloarea ratelor scadente intrucat utilizatorii acestor bunuri nu au achitat contravaloarea ratelor scadente .

Prevederi contractuale:

- *“amendamentele, modificarile si/sau adaugirile la prezentul contract vor fi valabile numai daca vor fi facute in scris si semnate corespunzator de partile contractante prin incheierea unui act aditional.”*
- *“Prezentul contract este reziliat de drept , fara a fi necesara o prealabila notificare sau formalitate, precum si fara interventia instantei, a executorului judecatoresc sau a altei autoritati in cazul in care UTILIZATORUL nu achita doua luni consecutive*

oricare dintre ratele de leasing datorate FINANTATORULUI ...”

- *“atat in situatia rezolutiunii cat si in situatia rezilierii partile isi datoreaza, dupa caz, efecturarea platilor cat si acoperirea daunelor cauzate, UTILIZATORUL avand obligatia de a restitui FINANTATORULUI bunul, in termen de 3 zile, termen calculat de la data rezilierii sau rezolutiunii.”*

Avand in vedere prevederile contractuale :

- societatea avea obligatia emiterii facturilor aferente ratelor scadente la data de scadenta a acestor rate, si nu la data incasarii efective a acestora.
- dupa facturarea si neincasarea a doua rate scadente consecutive societatea nu mai avea obligatia emiterii altor facturi conform scadentarelor la contractele de leasing financiar intrucat contractele sunt reziliate de drept, fara a fi necesara o prealabila notificare sau formalitate, precum si fara interventia instantei, a executorului judecatoresc sau a altei autoritati.
- la rezilierea de drept a contractului de leasing financiar partile isi datoreaza, dupa caz, efecturarea platilor cat si acoperirea daunelor cauzate, UTILIZATORUL avand obligatia de a restitui FINANTATORULUI bunul, in termen de 3 zile, termen calculat de la data rezilierii sau rezolutiunii.
- SC xxxx SA avea obligatia de a factura utilizatorilor care nu au restituit bunurile respective, in calitate de persoane responsabile pentru prejudiciul cauzat societatii de leasing, contravaloarea sumelor platite de locator pentru procurarea bunului si nerecuperate de la utilizatori, precum si taxa de management si asigurarile casco nefacturate insa datorate potrivit contractelor de leasing de utilizatori pana la data rezilierii de drept a acestora.

In concluzie, s-au stabilit venituri suplimentare in suma de lei, **xxxx lei** avand urmatoarea componenta :

- xxxx lei pentru anul 2008(xxx lei, taxe de management+ xxxx lei, venituri din casco) ;
- xxx lei pentru anul 2009(xxx lei, taxe de management+ xxx lei, venituri din casco)

Implicatiile fiscale asupra altor obligatii :

- stabilirea unei TVA de plata suplimentara in suma de **xxxx lei** aferenta ratelor nefacturate pentru contracte active (aspect detaliat la pagina nr. 23);
- stabilirea unei TVA de plata suplimentara in suma de **xxxx lei** aferenta ratelor nefacturate si soldului de capital nerecuperat aferent contractelor de leasing reziliate, pentru care nu au fost recuperate bunurile (aspect detaliat la pagina nr. 18-23);

Sintetizand cele prezentate, pierderea fiscala de recuperat la data de 31.12.2009 este in suma de **xxxxx lei**, avand urmatoarea componenta :

- xxxxxx lei reprezentand pierdere fiscala aferenta anului 2008
- xxxxxx lei reprezentand pierdere fiscala aferenta anului 2009

Prevederi legale :

- Art. 19, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia :*“1.Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal,*

din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”;

- pct 12 din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia
“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”
- art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia : *“ La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncastra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”;*
- Art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată :*“(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”;*
- art. 64 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :
*“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile
Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”;*
- art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :
*“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale
(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.
(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*
- Art. 21, alin.1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare :
“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”;

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

A.

- societatea a achizitionat un utilaj (autogreder GS xxxxxx), prin factura nr xxxx/29.01.2007 in suma totala de xxxx ron (TVA aferent achizitiei xxxxx ron dedus de societate) emisa de SC xxxxxx SRL Baia Mare, care a facut obiectul contractului de leasing nr. xxx/24.01.2007 incheiat intre SC xxxx SA in calitate de locator si SC xxxx SRL Baia Mare, in calitate de utilizator. Bunul respectiv nu a existat niciodata, societatea achizitionand bunul in cauza doar “scriptic”;

- societatea achizitioneaza de la SC xxxx SRL Sibiu (societate care are ca si administrator pe d.na xxxx, care este si unul dintre administratorii SC xxxx) un EXCAVATOR VOLVO EC 180 seria de identificare xxxxxxxx, in baza facturii fiscale nr. xx/27.02.2009 in valoare de xxxxxxxx lei, TVA deductibila fiind in suma de xxx lei, care a facut obiectul contractului de leasing nr. xxx/20.02.2009 incheiat intre SC xxxx SA in calitate de locator si SC xxxx SRL Orlat.

S-au retinut urmatoarele :

- la data de 27.02.2009, SC xxxx SRL nu avea calitatea de proprietar al bunului respectiv, proprietar al acestuia fiind xxxxx;

- bunul inregistrat in factura de achizitie nu a existat faptic, utilajul ridicat din Targul Obor avand seria de sasiu modificata;

- drept urmare, bunurile care au facut obiectul contractelor mai sus amintite nu au existat faptic si ca atare aceste utilaje nu s-au aflat niciodata in proprietatea firmei SC xxxxx SA, iar pe cale de consecinta aceste bunuri nu au putut face obiectul contractelor mai sus amintite.

Potrivit prevederilor **art. 145, alin.2, lit.a din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma totala de **xxxxxx lei**.

B.

SC xxx SA, inregistreaza in evidenta contabila contravaloarea a cinci facturi achizitionate de la SC xxxx SRL, SC xxxx SRL, SC xxx SRL deducand integral contravaloarea TVA aferenta acestora in suma totala de **xxxx lei**.

Aceste mijloace fixe nu au putut fi identificate fizic in patrimoniul societatii, iar din nota explicativa data de catre domnul administrator xxxxx reiese faptul ca cele 5 achizitii consemnate in facturile in cauza nu s-au realizat efectiv. Astfel, operatiunile economice inscrise in cele 5 facturi inregistrate in evidenta SC xxxxx SA nu sunt conforme cu realitatea.

Concluzionand , TVA inscrisa in cele cinci facturi in suma de xxxx lei, este fara drept de deducere deoarece aceasta nu rezulta in urma unor operatiuni de achizitie efectiva a bunurilor inscrise in respectivele facturi.

C.

Urmare a aspectelor mentionate la subcapitolul „, Impozit pe profit ” si anume :

- ca societatea verificata nu emite facturi conform scadentarelor din contractele de leasing, iar sumele (rate capital, dobanzi, taxa management si TVA) sunt inregistrate cu intarziere in evidenta contabila si nu in momentul cand acestea ar fi datorate conform contractului;

- ca utilizatorii nu restituie bunurile care fac obiectul contractelor de leasing, care sunt reziliate de drept potrivit prevederilor contractuale urmare a neachitarii de catre utilizatori a doua rate consecutive, desi potrivit prevederilor cuprinse in contractele de leasing acestia au obligatia de a restitui bunul in termen de 3 zile de la data rezilierii;
- ca societatea nu factureaza si nu recupereaza de la utilizatori conform prevederilor contractuale, contravaloarea soldului capitalului ramas de recuperat conform contractului de leasing, in situatia rezilierii acestuia iar bunul nu a fost predat de catre utilizatori, acestia beneficiind cu titlu gratuit de utilizarea acestuia.
- faptul generator din punct de vedere a TVA , in conformitate cu prevederile **art 134¹ din L 571/2003** cu modificarile si completarile ulterioare, este la data punerii la dispozitie cu titlu gratuit, respectiv a 4 zi de la rezilierea de drept a contractului in situatia in care utilizatorul nu a predat bunul in termen de 3 zile de la reziliere, data de cand societatea de leasing este indreptatita sa recupereze bunul sau contravaloarea prejudiciului creat societatii de leasing;
- baza impozabile a TVA a fost determinata ca diferenta intre valoarea finantata si valoarea ratelor facturate catre utilizatori in baza contractelor de leasing, reziliate de drept, pentru care nu au fost recuperate bunurile .

Concluzionand, organul de inspectie fiscala a stabilit o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de **xxx lei** din care :

- xxx lei -aferinta ratelor nefacturate pentru contractele active, pentru care s-au calculat dobanzi in suma de xxxx lei.
- xxxx lei, aferenta contractele de leasing reziliate la data de 30.04.2010, pentru care s-au calculat dobanzi in suma de xxxx lei.

Sintetizand cele prezentate, taxa pe valoarea adaugata totala stabilita suplimentar, este in suma de **xxxx lei** , iar pentru nevirarea la termen au fost calculate dobanzi in suma totala de **xxxx lei**.

Prevederi legale :

- art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia : “ *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei*”;
- art.145 alin.2 lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal potrivit caruia: „ *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile*”;
- art. 150, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit căroră “*orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în orice alt document care servește ca factură este obligată la plata acesteia*”;
- Art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata :“*(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”;

- art. 64 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”;

- art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

- art 126 alin 1 din L 571/2003 cu modificările și completările ulterioare care prevede ca:

“(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin.(2).”;

- art 128 alin 1 din L 571/2003 cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

“Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de proprietate de a dispune de bunuri ca și un proprietar”;

- art 137, alin 1, lit a din L 571/2003 cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora : *“baza impozabilă a TVA este constituită din: livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit b și c, din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”*

- art 134¹ din L 571/2003 cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

“faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol”

Pentru considerentele reținute în baza art 211(5) din OG 92/ 2003 R

DECIDE

1. respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de xxxxxx lei reprezentand ;
 - xxxx lei TVA
 - xxxxx lei majorari de intarziere TVA
2. respinge contestatia ca neantemeiata impotriva dispozitiei de masuri nr. xxxx din data de 04.10.2010 prin care s-a stabilit o pierdere fiscala cumulata la 31.12.2009 in suma de xxxx lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Alba Iulia in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr
SEF SERVICIU JURIDIC

Redactat : cons.sup.