

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

DECIZIA nr. 55

din data de 12.05.2006

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata prin adresa nr., de catre Activitatea Controlului Fiscal asupra aspectelor cuprinse in contestatia formulata de **S.C. S.R.L.**, impotriva Deciziei de impunere nr..2006, emisa pe baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de.

Petenta contesta suma de stabilita cu titlu de obligatii fiscale suplimentare, defalcata pe tipuri de impozite si taxe astfel:

- taxa pe valoarea adaugata suplimentar
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente;

Contestatia se considera depusa in termenul legal de depunere, prevazut de **art. 177 din O.G. nr.92/24.12.2003-privind Codul de procedura fiscala, Republicat**, coroborate cu prevederile **punctului 3.9 din O.M.F.P. nr.519/2005 privind Instructiunile de aplicare a Titlului IX din O.G. nr.92/2003/R**, intrucat, din actele dosarului nu rezulta data comunicarii actelor administrativ fiscale.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj, constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de **art.176, art.177 si art.179 din O.G. nr.92/24.12.2003- privind Codul de procedura fiscala, republicata**, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia **S.C. S.R.L.**, formulata si depusa prin avocat cu imputernicire avocatiala anexata.

I. Petentul contesta Decizia de impunere si solicita:

- Admiterea contestatiei asa cum este formulata si motivata.
- Anularea ca nelegala si netemeinica a Deciziei de impunere
- Anularea bazei impozabile stabilite suplimentar la sursa TVA si, pe cale de consecinta, anularea obligatiilor suplimentare de plata in quantum de.

De asemenea, se solicita conexarea contestatiei formulata de **S.C. S.R.L.** cu cea formulata de **S.R.L.** impotriva Deciziei de impunere nr..2006, avand in vedere stransa legatura dintre cele doua societati.

In sustinerea contestatiei, petentul invoca urmatoarele motive:

-organele fiscale au retinut in esenta faptul ca "am devenit persoana impozabila din punct de vedere al TVA prin depasirea plafonului de scutire, deci aveam obligatia de a solicita inregistrarea ca platitor de TVA si de a indeplini obligatiile prevazute de legea fiscala in sarcina platitorilor de TVA.

Actele administrative atacate sunt nelegale, fiind incheiate cu incalcarea unor principii fundamentale ale dreptului procesual fiscal si sunt de asemenea si netemeinice, concluziile organelor de control fiind eronate.

1. Petenta afirma ca organele fiscale au incalcat dreptul acesteia la a fi ascultati (art.9 Cod procedura fiscala) si la a fi informati (art.105 Cod procedura fiscala), conditii in care a fost lezat in mod grav dreptul societatii la aparare. Nu s-a comunicat societatii: data, ora si locul pentru prezentarea concluziilor. Aceste neregularitati atrag in mod evident nulitatea, atat a Raportului de inspectie fiscala, cat si a deciziei de impunere emise in baza sa.

2.Cu privire la fondul cauzei, concluziile organelor fiscale sunt eronate, quantumul obligatiilor suplimentare de plata stabilite in sarcina societatii fiind gresit stabilit.

2.1. Petentul invoca: dispozitiile art.7 al.3 Rolul activ (al organului fiscal), art.103 al.1- Reguli privind inspectia fiscala, si art. 92 al.1- Obiectul si functiile inspectiei fiscale, din Codul de procedura fiscala.

Contestatarul afirma ca organele erau obligate sa procedeze la o verificare exacta a starii de fapt fiscale reale si a implicatiilor acesteia supra bazelor impozabile si obligatiilor de plata. In aceste conditii, in masura in care s-a constatat nerespectarea de catre societate si de catre asociatul -SC SRL a -a dispozitiilor privind decontarile intre asociati, solutia ce se impunea a fi adoptata era corectarea neregurilor in functie de dispozitiile legale privitoare la asocierile in participatiune si aplicarea legii fiscale la starea de fapt generate de realizarea de venituri dintr-o asociere si, eventual, aplicarea unor sanctiuni contraventionale pentru gresita calculare a impozitelor si taxelor cu consecinta diminuarii creantei bugetului de stat.

2.2. Referitor la constatarea organelor fiscale, respectiv ca societatea a devenit persoana impozabila din punct de vedere TVA prin depasirea plafonului de scutire, raportandu-se la totalul obligatiilor taxabile ale asocierii si nu la cuantumul optatiunilor taxabile efectiv realizate de societate, deci avea obligatia de a solicita inregistrarea ca platitor de TVA precum si de a indeplini obligatiile prevazute de legea fiscala in sarcina platitorilor de TVA.

Petentul afirma ca potrivit dispozitiilor art.9, al.3 si 4 din Legea nr.345/2002, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata activitatile *persoanelor impozabile* cu venituri din operatiuni taxabile declarate, sau dupa caz, realizate anual, de pana la 1,7 miliarde lei inclusiv. Or, raportat la dispozitiile art.2,al.1 din Legea 345/2002, asocierea in participatiune nu este persoana impozabila si, de altfel, asocierea in participatiune nu este persoana, in conformitate cu dispozitiile art.253 Cod comercial.

Contestatoarea sustine ca nu este persoana impozabila din punct de vedere al TVA, operatiunile nu sunt supuse acestui impozit indirect intrucat, nu sunt indeplinite cumulativ conditiile stipulate de art.1, al.2 din Legea nr.345/2002.

II. Din Decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei, cu privire la taxa pe valoarea adaugata rezulta urmatoarele:

-societatea nu a respectat obligatia de a solicita organelor fiscale teritoriale inregistrarea ca platitor de TVA asa cum este prevazut la art.9, al.(3) si art.29 A a) din Legea nr.345/2002, republicata si prevederile art.70 din O.G. 92/2003, republicata.

- in perioada verificata societatea a desfasurat, in baza Contractelor de asociatie in participatiune, activitate de "Coafura si alte activitati de infrumusetare"-cod CAEN 9302, realizand la sfarsitul lunii august 2003 venituri (venituri taxabile asa cum sunt definite de la art.8 din Legea nr.345/2002, republicata) superioare plafonului de impozitare din punct de vedere a TVA de 1,7 miliarde lei (ROL) prevazut la art.9, al.(4) din Legea nr.345/2002, republicata.

-operatiunile taxabile realizate din activitatea de asociere in participatie au fost stabilite pe baza deconturilor de venituri si cheltuieli intocmite lunar de petenta si transmise asociatului- SC.

- prin Decizia de impunere, s-a stabilit urmatoarele obligatii fiscale suplimentare privind TVA: debit lei, dobanzi si penalitati de intarziere lei. Temeiul de drept OG 92/2003, R, art. 114,115,120.

III. Luand in considerare constatarile organelor de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si de catre organele de control, se retin urmatoarele:

Referitor la solicitarea privind conexarea dosarului contestatiei formulata de petenta cu dosarul contestatiei depuse de SC SRL pe motiv ca intre cele doua exista o stransa legatura, mentionam:

Dispozitiile **punctului 9.5 din OMFP nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată**, stipuleaza: *"În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei"*.

Prin urmare, tinand cont de dispozitiile actelor normative mentionate mai sus, se retine ca solicitarea privind conexarea celor doua dosare nu poate fi luata in considerare, intrucat, acestea sunt formulate si depuse de **persoane juridice diferite**, respectiv SC si SC

1). Cu privire la motivele prezentate de petenta la punctul 1- din contestatie (punctul I.1. din prezenta), respectiv: *"...Subscrisei nu ne-a fost comunicate data, ora si locul pentru prezentarea concluziilor, [...] organele fiscale au incalcat dreptul nostru la a fi ascultati -art.9 Cod procedura fiscala si la a fi informati- art.105 Cod procedura fiscala, conditii in care ne-a fost lezat in mod grav dreptul la aparare. Aceste neregularitati atrag in mod evident nulitatea, atata a Raportului de inspectie fiscala cat si adeciziei de impunere emise in baza sa"*.

La dosarul contestatiei exista in copie adresa nr./2005 emisa de D.G.F.P.-Activitatea de control fiscal, catre petenta, prin care se precizeaza ca in data de .2005, ora 10, va avea loc la sediul D.G.F.P. discutia finala privind constatarile inspectiei fiscale si consecintele acesteia,[...].

Adresa mentionata a fost comunicata petentei la data de, sub semnatura si data de primire.

Prin Referatul cu propunerile de solutionare se precizeaza ca la aceasta data si ora () au fost prezentate reprezentantilor legali ai societatii, de catre seful serviciului de control fiscal, concluziile cu privire la constatările inspectiei fiscale conform prevederilor art.105, al.(2), din Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, fata de cele aratate, afirmatiile contestatoarei se constata a fi nefondate, acestea neputand fi luate in considerare la solutionarea cauzei.

2.1). Cu privire la aspectele prezentate de petenta la punctul 2.1. din contestatie, (punctul I-2.1 din prezenta) precizam ca potrivit prevederilor art.92, al.(1) din O.G. nr.92/2003-privind Codul de procedura fiscala, republicat, "*Inspectia fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora*"-aspecte urmarite si consemnate de organele de control in raportul de inspectie fiscala intocmit la SC SRL, asa cum, rezulta si din cele relatate mai jos.

Astfel, prin Raportul de inspectie fiscala se precizeaza ca petenta a inregistrat eronat in evidenta contabila operatiunile desfasurate in comun, in sensul ca, la sfarsitul lunii, in baza decontului de venituri si cheltuieli intocmit pentru activitatea de asociere si transmis SC SRL, a stornat din contabilitatea sa veniturile si cheltuielile repartizate. Procedand astfel, nu a respectat prevederile titlului VI din OMFP nr.306/2002 conform carora "*evidentierea transferurilor din operatiuni de asociere in participatiune, se face astfel:*

-venituri	701 la 786	=	458
-cheltuieli	458	=	601 la 686"

Prin nerespectarea prevederilor legale mentionate mai sus, petenta si-a inregistrat in bilantul contabil denaturat cifra de afaceri realizata.

In timpul controlului, operatiunile taxabile realizate din activitatea de asociere in participatie au fost stabilite pe baza deconturilor de venituri si cheltuieli intocmite lunar de petenta (aceasta fiind desemnata prin contractele de asociere in participatiune sa tina evidenta contabila a activitatii desfasurate in comun) si transmise asociatului SC SRL.

In urma stabilirii veniturilor din operatiuni taxabile, organele de control au constatat ca petenta a realizat la sfarsitul lunii august 2003, venituri superioare plafonului de impozitare din punct de vedere a TVA de 1,7 miliarde lei (ROL) prevazut la **art.9, al.(4) din Legea nr.345/2002/R**, fara a respecta obligatia de a solicita organelor fiscale teritoriale inregistrarea ca platitor de TVA asa cum se prevede la **art.9, al.(3) si art.29 A a) din Legea nr.345/2002/R si prevederile art.70 din O.G. 92/2003/R**.

Ca urmare, organele de inspectie fiscal, tinand cont de prevederile **art.67, al.(5). din HG 598/2002-** pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugata, au procedat la intrarea in legalitate a petentei in domeniul taxei pe valoarea adaugata si, au stabilit TVA suplimentar de plata in sarcina petentei, in suma de pentru perioada octombrie 2003-septembrie 2005 precum si accesorii aferente acesteia.

Fata de cele prezentate, se constata ca afirmatiile petentei sunt nefondate, organele fiscale procedand la verificarea exacta a starii de fapt fiscale reale si a implicatiilor acestora asupra bazelor impozabile si, evident, asupra obligatiilor de plata, in conformitate cu prevederile art.92, al.(1) din O.G. nr.92/2003-privind Codul de procedura fiscala, republicat.

2.2) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de, dobanzi aferente in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Cauza supusa solutionarii este de stabili daca petenta in calitate de partener in asociatia in participatiune, desemnata prin contract sa tina evidenta contabila a asociatiei, este considerata persoana impozabila din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata pentru operatiunile taxabile desfasurate de asociatie si, daca avea obligatia sa respecte toate prevederile legale in domeniul taxei pe valoarea adugata, in cazul in speta, obligatia de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata prin depasirea plafonului de scutire de 1, 7 miliarde lei, pentru veniturile realizate de asociatie din operatiunile taxabile si, pe cale de consecinta daca datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar prin decizia de impunere precum si accesoriile aferente.

In fapt, petenta a incheiat Contractul de asociere in participatiune nr./2003 si Contractul de asociere in participatiune nr./2004, (care a fost modificat ulterior prin actele aditionale nr.), conform carora asociatia va desfasura activitate de prestari servicii "coafura si alte activitati de infrumusetare" in spatiul situat in si, conform carora, societatea care se obliga sa tina evidenta contabila a veniturilor si cheltuielilor aferente asocierii este SC SRL- societate care nu este inregistrata ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata.

In urma verificarilor efectuate asupra evidentei contabile puse la dispozitia organelor de control, aceste din urma au constatat ca petenta este persoana impozabila ce indeplineste conditiile de platitoare de TVA, asa cum s-a aratat mai sus la punctul 2.1 si ca atare, au stabilit obligatii fiscale suplimentare privind TVA in suma de RON, din care: debit lei, dobanzi lei si penalitati de intarziere lei.

Petenta afirma ca dispozitiile art.9, al.3 si 4 din Lega nr.345/2002 se refera la persoanele impozabile, or raportat la dispozitiile art.2, al.1 din Lega nr.345/2002- asocierea in participatiune nu este persoana impozabila si, de altfel, in conformitate cu art.253 din Codul Comercial, nu este persoana.

Asfel, sustine ca SC SRL nu este persoana impozabila din punct de vedere a TVA, opertiunile desfasurate nefiind supuse acestui impozit indirect, intrucat, nu sunt indeplinite cumulativ conditiile stipulate la art.1, al.2) din Legea nr.345/2002.

In drept, in conformitate cu dispozitiile **art.253 din Cod Comercial**, potrivit carora: "*Asociatiunea în participatiune nu constituie, în privința celor de al treilea, o ființă juridică distinctă de persoana interesatilor. Cei de al treilea nu au nici un drept și nu se obligă decât către acela cu care au contractat*", se retine ca subiectul impozabil nu este asocierea ci asociatii, intrucat, acestia au personalitate juridica.

De alfel, din continutul actelor administrativ-fiscale atacate rezulta cu claritate ca persoana impozabila este SC SRL si nicidecum asocierea in participatiune.

De asemenea, **Legea nr.345/2002- privind taxa pe valoarea adaugata, la art.29, lit. C. e)**, cu privire la evidenta operatiunilor, precizeaza:

"e)să contabilizeze distinct veniturile și cheltuielile rezultate din operațiunile asocierilor în participatiune. Drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile potrivit contractului încheiat între părți. La sfârșitul perioadei de raportare veniturile și cheltuielile, înregistrate pe naturi, se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie. Sumele decontate între părți fără respectarea acestor prevederi se supun taxei pe valoarea adăugată în cotele prevăzute de lege" ,

Avand in vedere reglementarile de mai sus, se retine ca subiectul impozabil din punct de vedere a taxei pe valoarea adugata este **asociatul care contabilizează veniturile și cheltuielile potrivit contractului încheiat între părți**, astfel ca, in cazul de fata, petenta - in calitate de persoana juridica desemnata prin contract sa tina evidenta contabila a operatiunilor asocierii in comun, este obligata sa respecte toate prevederile legale in domeniul taxei pe valoarea adugata pentru operatiunile taxabile desfasurate de asociatia in participatiune.

Se constata ca asociatul care nu tine evidenta operatiunilor asocierii nu are nimic de-a face cu TVA aferenta operatiunii asocierii, acesta avand doar obligatia inregistrarii veniturilor si cheltuielilor in contabilitatea proprie pe baza decontului justificativ transmis de petenta, aceasta operatiune nefiind impozabila din punct de vedere a TVA.

Referitor la afirmatia petentei potrivit careia: "nu este persoana impozabila din punct de vedere a TVA, operatiunile desfasurate nefiind supuse acestui impozit indirect, intrucat, nu sunt indeplinite cumulativ conditiile stipulate la art.1, al.2) din Legea nr.345/2002", mentionam :

-prevederile legale invocate de petenata stipuleaza:

ART. 1 (2) Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

a) să constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operațiune asimilată acestora;

b) să fie efectuate de persoane impozabile, astfel cum sunt definite la art. 2 alin. (1);

c) să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 2 alin. (2).[...].

ART. 2 (1) În sensul prezentei legi, prin persoană impozabilă se înțelege orice persoană, indiferent de statutul său juridic, care efectuează de o manieră independentă activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități.

(2) Activitățile economice la care se face referire la alin. (1) sunt activitățile producătorilor, comercianților, prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și cele ale profesiunilor libere sau asimilate. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri".

Avand in vedere prevederile legale si tinand cont de faptul ca:

- operatiunile desfasurate de petenta consta in prestari servicii efectuate cu plata;

- activitatea este efectuata in comun de persoane impozabile-asociatii, intrucat acestia au personalitate juridica, petenta fiind desemnata prin contractele de asociere sa tina evidenta operatiunilor asocierii si ca urmare, acesteia ii revin drepturile si obligatiile privind taxa pe valoarea adaugata.

-operatiunile efectuate rezulta din activitate de prestari servicii "coafura si alte activitati de infrumusetare"-conform contractelor de asociere in participatiune;

Astfel, se constata ca petenta in mod eronat sustine ca nu este persoana impozabila din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata, pe motiv ca nu indeplineste cumulativ conditiile stipulate la art.1, al.(2) din Legea nr.345/2002, afirmatiile acesteia neputand fi luate in considerare la solutionarea cauzei.

Fata de cele aratate mai sus, se retine ca, in mod corect si legal, organele fiscale, au stabilit ca petenta este persoana impozabila din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata prin depasirea plafonului de scutire, raportandu-se la totalul operatiunilor taxabile ale asocierii, si ca atare au stabilind in sarcina acesteia TVA de plata suplimentar in suma de lei, contestatia formulata de petenta urmand a se respinge pentru acest capat de cerere ca neantemeiata.

Pe cale de consecinta petenta datoreaza si dobanzi in suma de lei precum si penalitati de intarziere in suma de lei, modul de calcul al acestora nefiind contestat.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile **art.178 -180 si art.185** din **OG nr.92/24.12.2003 privind Codul de Procedura Fiscala**, republicata, se

D E C I D E :

1.Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. S.R.L.**, impotriva Deciziei de impunere nr..2006, pentru suma de **RON**, reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata suplimentar
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente

2. Prezenta decizie poate fi atacata la tribunalul Cluj in termen de 6 luni de la comunicare.