

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR
PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionarea Contestatiilor**

DECIZIA nr. 11 din 05 februarie 2007

Cu adresa nr...../....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr...../....., **Activitatea de Control Fiscal din cadrul D.G.F.P. Prahova** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C.** din, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...../....., intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Control Fiscal Prahova.

Decizia de impunere nr...../..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr...../.....

Obiectul contestatiei îl reprezinta suma totala de **..... lei RON**, reprezentand:

- lei - diferenta TVA de plata;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.177 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 26.09.2005 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"I.1.1.- Contractul de asociere in participatiune nr...../10.09.2001 a fost incheiat intre SC, transformata ulterior in actuala SC, pe de o parte si SC N SA , de cealalta.

Contractul a fost modificat prin Actul aditional nr...../....06.2003 si, ulterior, prin Actul aditional nr...../....09.2005.

[...]. Pentru sumele ce i se cuveneau in baza contractului si actelor aditionale, societatea noastra a emis catre SC N SA facturi fiscale, conformandu-se constatarilor si masurilor dispuse de DGFP Prahova in urma controlului fiscal finalizat prin Procesul verbal nr...../....06.2002.

De asemenea, inregistrarea acestor venituri in evidentele contabile a fost corect efectuata avand in vedere aceleasi masuri dispuse de organul fiscal, respectiv, prin debitarea contului 411 "Clienti", creditarea contului 758 "Alte venituri din exploatare" si 4427 "TVA colectata".

[...]. 1.3.- Inregistrarea in evidentele contabile ale societatii noastre a veniturilor obtinute in baza contractului incheiat cu SC N SA s-a facut in baza facturilor emise catre aceasta si nu a unor deconturi emise de ultima, deoarece, astfel cum am mai aratat, ne-am conformat dispozitiilor DGFP Prahova, in urma controlului efectuat la

.....06.2002. Acestea au fost tratate în scopul evidentierii contabile ca provenind din chirii, alături de celelalte venituri obținute în modalități similare.

Spre deosebire de Actul adițional nr...../.....09.2005, prin care, părțile au convenit expres ca, la suma minimă de RON/lună convenită societății noastre, să se aplice TVA, în Contractul nr...../.....09.2001 și în Actul adițional nr...../.....06.2003, clauzele referitoare la sumele aflate în sarcina de plată a SC N SA nu prevăd adăugarea TVA la baza de minim EURO, respectiv, EURO.

În consecință, este evident că am interpretat și aplicat cu bună credință contractul comercial, până la modificarea acestuia prin Actul adițional din09.2005, calculând și colectând TVA pentru sume convenite ca incluzând această taxă. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de de reprezentanții Activității de Control Fiscal Prahova la S.C., s-au constatat următoarele:

"Urmare controlului a fost stabilită suplimentar T.V.A. colectată în suma totală de RON (anexa nr.2.1.a), având următoarea componentă:

- [...]

- RON tva colectată aferentă facturilor emise către SC N SRL Ploiești în perioada ianuarie 2003 - septembrie 2005. în acest sens aratăm:

[...]

- pentru perioada ianuarie 2003 - septembrie 2005 valoarea facturată lunar către SC N SRL, inclusiv tva, reprezintă echivalentul în lei a Euro/lună, deși, conform clauzelor contractuale suma de Euro/lună nu include tva;

- pentru perioada octombrie 2005 - iunie 2006 valoarea facturată lunar, inclusiv tva, este de Ron/lună (..... RON valoare fără TVA + RON TVA colectată), așa cum se prevede în cel de-al doilea act adițional.

În ambele cazuri facturile au fost reflectate în evidența contabilă prin debitarea contului 411 "Clienți" și creditarea conturilor 758 "Alte venituri din exploatare" și 4427 "TVA colectată".

Din cele prezentate rezultă că SC nu a respectat întocmai normele legale în vigoare cu privire la asocierea în participativ, modul de înregistrare în evidența contabilă practicat de societate fiind specific operațiunilor de închiriere.

Fata de cele de mai sus, pentru sumele facturate de SC în perioada ianuarie 2003 - septembrie 2005, în baza contractului nr...../2001, respectiv actului adițional nr...../2003, în conformitate cu prevederile art.18(1) lit.a) din Legea nr.345/2002, respectiv art.137(1), lit.a) din Legea nr.571/2003, republicate, a fost recalculată taxa pe valoarea adăugată colectată, rezultând o obligație suplimentară de RON. Modul de determinare este prezentat în anexa nr.2.1. [...]."

Aferent acestei obligații de plată au fost calculate majorări de întârziere în suma de lei.

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificată, au rezultat următoarele:

* - Controlul fiscal concretizat prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de de organele Activității de Control Fiscal Prahova la S.C., a avut ca

obiectiv verificarea modului in care societatea si-a calculat, evidentiat si virat impozitele si taxele datorate bugetului general consolidat al statului.

Verificarea taxei pe valoarea adaugata a vizat perioada 01 ianuarie 2003 - 30 iunie 2006.

Organele de control au constatat ca pentru Contractul de asociere in participatiune nr...../2001 si actele aditionale ulterioare incheiate intre S.C., in calitate de asociat prim, si S.C. N S.R.L., in calitate de asociat secund, nu au fost respectate intocmai normele legale in vigoare cu privire la asocierea in participatiune, modul de inregistrare in evidenta contabila practicat de societatea comerciala fiind specific operatiunilor de inchiriere.

Obiectul contractului il constituie desfasurarea, in comun, de activitati specifice "*care sa permita administrarea de catre S.C. N S.R.L. in conditii civilizate moderne si de inalta eficienta economico-financiara a activului, Jud.Prahova.*"

Astfel, pentru sumele cuvenite prevazute in contract, respectiv EURO - pentru perioada ian.- iunie 2003 si ... EURO -pentru perioada iulie 2003-septembrie 2005 , S.C. a emis de facturi fiscale catre asociatul S.C. N S.R.L., insa nu a aplicat cota legala de TVA asupra acestor sume (19%), ci a calculat TVA colectata aplicand cota recalculata de 15,966% (19/119), drept pentru care, pentru perioada ianuarie 2003 – septembrie 2005, conform prevederilor art.18 alin.(1) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, a fost recalculata la control taxa pe valoarea adaugata colectata, rezultand o obligatie suplimentara de lei. Aferent acestei obligatii de plata au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei.

Valoarea facturata, inclusiv TVA, a reprezentat-o echivalentul sumelor de mai sus, desi conform clauzelor contractuale aceste sume nu includ si TVA.

Din anexa nr.2.1 la Raport, rezulta ca echivalentul cotei in Euro de participare la profit ce se cuvenea S.C. conform contractului incheiat, a fost suma de lei, pentru care a fost calculata eronat TVA colectata in suma de lei, prin aplicarea cotei recalculate de TVA (..... lei x 15,966%), insa TVA colectata stabilita la control conform prevederilor legale a fost de lei, calculata prin aplicarea cotei de 19% asupra sumelor inscrise in contract, ce nu cuprinde TVA (..... lei x 19%). Diferenta dintre aceste sume a reprezentat-o TVA colectata suplimentar la control de lei (..... lei - lei).

* - Societatea comerciala sustine ca in contractul de asociere nr...../2001 si in actul aditional nr...../2003, clauzele referitoare la sumele aflate in sarcina de plata a S.C. N S.R.L. nu prevad aditionarea TVA la baza minima stabilita de comun acord, aceasta prevedere fiind stipulata doar prin actul aditional nr...../2005.

De asemenea, se mai sustine ca modul de stabilire de catre organul de control a bazei de impozitare a TVA aferent sumelor cuvenite S.C., urmare derularii contractului de mai sus, a fost diferit pe perioada decembrie 2001 – septembrie 2005.

Precizam ca fata de TVA in suma de lei stabilita de organele de control pentru veniturile obtinute din contractul nr...../2001, societatea comerciala contesta doar suma de lei, mai putin cu lei.

* - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei, au rezultat urmatoarele:

- In data de 10.09.2001, intre S.C., actuala S.C. – in calitate de asociat prim, si S.C. N S.R.L. – in calitate de asociat secund, s-a incheiat **Contractul de asociere in participatiune nr.....** avand ca obiect administrarea economico-financiara a activului Managementul asocierii este asigurat de catre S.C. N S.R.L., care raspunde inclusiv de organizarea si conducerea contabilitatii (pct.4.3 din contract).

La capitolul VI “*Repartizarea beneficiilor si a pierderilor*” se precizeaza urmatoarele:

“6.1 *Repartizarea beneficiilor rezultate din activitatile comune desfasurate de asociati in cadrul asociatiunii se vor efectua:*

- asociatul prim 25% dar nu mai putin de = euro/luna
- asociatul secund 75%

6.2 [...] *ambele modalitati de plata a angajamentului din profit minim vor fi decontate catre S.C. prin decont lunar de cheltuieli si venituri. [...].*”

Contractul a intrat in vigoare incepand cu data de 01.09.2001 (pct.11.7 alin.2 din contract).

- In data de06.2003 se incheie **Actul additional nr.....**, cu aplicare de la data de 01.07.2003, care modifica unii termeni ai contractului nr...../2001, din care citam:

“Art.2. *CAP. VI REPARTIZAREA BENEFICIILOR SI A PIERDERILOR se modifica si se completeaza astfel:*

La art.6.1 – asociatul prim primeste 35%, dar nu mai putin de Euro lunar.

[...]

La art.6.2. – va avea urmatorul cuprins:

[...] *ambele modalitati de plata a angajamentului din profit minim vor fi decontate catre S.C. prin emiterea de facturi urmata de un decont lunar de cheltuieli si venituri. [...].*”

- In data de09.2005 se incheie **Actul additional nr.....**, cu aplicare de la data de 01.09.2005, care modifica capitolul VI din contractul nr...../2001, astfel:

“*La art.6.1. – asociatul prim primeste 35%, dar nu mai putin de RON/luna, plus TVA. [...].*”

- Pe perioada derularii contractului de asociere in participatiune nr...../2001, S.C..... a fost verificata din punct de vedere fiscal de catre organele de control din cadrul D.G.F.P. Prahova, rezultatele verificarii TVA, cuprinzand si aspecte referitoare la acest contract, fiind cuprinse in urmatoarele acte de control:

- **Procesul verbal nr...../.....06.2002** – perioada verificata 01.12.2000 – 30.04.2002. Organele de control au constatat ca in aceasta perioada, prin operatiunile desfasurate de societatea comerciala nu au fost respectate clauzele contractului de asociere in participatiune si nici prevederile Legii contabilitatii nr.82/1991 referitoare la operatiunile in participatie, ci aceste operatiuni reprezinta de fapt o inchiriere de bunuri. Astfel, veniturile in suma totala de lei RON, echivalentul sumei de euro/luna cuvenita S.C. conform contractului nr...../2001, au fost inregistrate in contabile in contul contabil 758 “*Alte venituri din exploatare*”, insa nu au fost cuprinse in baza impozabila pentru calculul TVA. Drept urmare, la control a fost stabilita o diferenta suplimentara de plata privind TVA in suma de lei (..... lei x 19%).

S.C. si-a insusit masura stabilita de organele de control si, cu factura nr...../2002 (deci in timpul controlului) a facturat S.C. N S.R.L. suma totala de lei RON, din care lei RON venituri si lei RON TVA.

Precizam ca acest act de control nu a fost contestat de societatea comerciala.

- Procesul verbal nr...../2003 – perioada verificata 01.05.2002 – 31.12.2002.

Organele de control au constatat ca in perioada verificata societatea comerciala a cuprins in mod corect in baza de impozitare a TVA “*contravaloarea cotei de participare, conform contractului nr...../.....09.2001 reprezentand euro/luna la cursul BNR aferent, suma ce este asimilata chiriei pentru administrarea obiectivului obor.*”, drept pentru care nu au fost stabilite diferente suplimentare la TVA.

Precizam ca nici acest act de control nu a fost contestat.

- Raportul de inspectie fiscala din data de2006 si Decizia de impunere nr...../2006 – acte contestate – perioada verificata 01.01.2003 – 30.06.2006. Prin aceste acte, organele fiscale au stabilit o diferenta suplimentara la TVA colectata, respectiv TVA de plata in suma de lei, ca urmare a faptului ca societatea a calculat TVA colectata prin aplicarea cotei recalculate - 15,966% asupra sumelor inscrise in contract, si nu prin aplicarea directa a cotei de 19% asupra acestor sume care constituie baza de impunere a TVA.

* - Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:

Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2003:

"ART. 18. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) pentru livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni, exclusiv taxa pe valoarea adaugata; [...].

ART. 29. - Persoanele impozabile care realizeaza operatiuni taxabile si/sau operatiuni scutite cu drept de deducere au urmatoarele obligatii: [...]

C. Cu privire la evidenta operatiunilor: [...]

e) sa contabilizeze distinct veniturile si cheltuielile rezultate din operatiunile asocierilor in participatiune. Drepturile si obligatiile legale privind taxa pe valoarea adaugata revin asociatului care contabilizeaza veniturile si cheltuielile potrivit contractului incheiat intre parti. La sfarsitul perioadei de raportare veniturile si cheltuielile, inregistrate pe naturi, se transmit pe baza de decont fiecarui asociat, in vederea inregistrarii acestora in contabilitatea proprie. Sumele decontate intre parti fara respectarea acestor prevederi se supun taxei pe valoarea adaugata in cotele prevazute de lege.

Aceleasi prevederi sunt cuprinse si in cadrul art.137 alin.(1) lit.a), respectiv art.156 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu aplicabilitate din data de 01.01.2004.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod corect si legal organele de control au stabilit in sarcina S.C. o diferenta suplimentara la TVA colectata, respectiv TVA de plata, in suma de lei aferent perioadei ianuarie 2003 - septembrie 2005 si relatiei cu partenerul contractual S.C. N S.R.L., intrucat:

- La pct.6.1 din contract se prevede ca asociatul prim sa primeasca o cota din beneficiile rezultate din activitatile comune, dar nu mai putin de euro. Conform definitiei asocierii in participatiune, cuprinsa la art. 251 Cod Comercial, aceasta reprezinta o participatie la beneficiile si pierderile uneia sau mai multor operatiuni. Astfel, contractul nr...../2001, prin prevederile sale, nu respecta conditiile prevazute in Codul Comercial, intrucat stipuleaza ca un asociat sa participe doar la repartizarea beneficiilor, nu si a pierderilor asociatiei, deci in mod corect a fost tratat de organele de control ca un simplu contract comercial, avand ca obiect inchirierea de bunuri.

Legislatia in vigoare privind asocierea in participatiune precizeaza ca asociatul insarcinat cu organizarea evidentei economico-financiare a asocierii, are obligatia de a intocmi lunar decontul de venituri si cheltuieli, un exemplar al acestuia fiind transmis partenerului contractual. Insa S.C. N S.R.L., asociatul care, conform pct.4.3 din contract, avea obligatia conducerii contabilitatii asocierii, nu a transmis deconturi de venituri si cheltuieli, limitandu-se la a efectua plata lunara a euro catre S.C., fara a dovedi realizarea lunara de beneficii (din care avea obligatia repartizarii unui procent de 25% catre partener) sau de pierderi.

Conform prevederilor art.29 C lit.e) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art.156 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, citate mai sus, sumele decontate intre parti fara a avea la baza decontul de venituri si cheltuieli, se supun taxei pe valoarea adaugata in cotele prevazute de lege.

- In contractul nr...../2001, ca si in actul aditional nr...../2003 se precizeaza, la cap.VI, respectiv art.2, repartizarea catre S.C. a unui procent din beneficii, suma care sa nu fie mai mica de euro, respectiv euro. Insa beneficiile (contrapartida obtinuta) nu cuprind si taxa pe valoarea adaugata, ci reprezinta, conform art.18 alin.(1) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art.156 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, baza de impozitare pentru TVA.

Astfel, sustinerea societatii comerciale conform careia suma primita de la partenerul contractual cuprinde TVA nu are sustinere legala si nici contractuala.

Daca se dorea ca in suma minima de plata sa fie inclusa si TVA, acest lucru ar fi trebuit precizat in cuprinsul contractului sau al actului aditional. In caz contrar, sumele inscrise in contract - contrapartida obtinuta, reprezinta baza de impunere pentru calculul TVA colectata, conform prevederilor legale susmentionate.

Simplul fapt ca prin actul aditional nr...../2005 se face precizarea ca asociatul prim va primi 35% din beneficii, dar nu mai putin de RON/luna, plus TVA, nu poate conduce la concluzia ca sumele prevazute in contract si actul aditional anterior ar include si TVA.

- Procesul verbal nr...../2002 - perioada verificata 01.12.2000 - 30.04.2002, prin care contractul nr...../2001 a fost tratat ca un simplu contract comercial, iar veniturile obtinute de S.C. au fost considerate venituri din inchiriere pentru care la control a fost colectata TVA prin aplicarea cotei de 19% asupra acestor sume, nu a fost

contestat de catre S.C., din contra, constatările si măsurile dispuse de organele de control au fost însușite în totalitate, drept dovada fiind facturarea către S.C. N S.R.L., chiar în timpul controlului, a sumei totale de lei, din care lei TVA, stabilită de organele de control ca diferență suplimentară de plată în sarcina S.C.

Prin Procesul verbal nr...../2003 - perioada verificată 01.05.2002 - 31.12.2002, se precizează la pct.2.2 lit.b), referitor la TVA colectată:

"S.C. a stabilit și evidențiat în perioada verificată taxa pe valoarea adăugată [...] prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozitare [...].

Operațiunile impozabile cuprinse în baza de impozitare sunt:

- contravaloarea cotei de participatiune, conform contractului nr...../.....09.2001 reprezentând euro/lună la cursul BNR aferent, suma ce este asimilată chiriei pentru administrarea obiectivului obor.

[...]. În urma verificării efectuate nu au fost constatate diferențe în ceea ce privește TVA colectată stabilită de societate."

Fata de cele înscrise în acest act de control, rezultă ca societatea comercială a inclus în mod corect în baza de impozitare a TVA suma de euro/lună, calculând TVA în cota de 19% aplicată asupra acestei sume, drept pentru care nu au fost constatate diferențe suplimentare privind TVA.

Procedând în acest fel, societatea comercială a dovedit că a înțeles obligațiile ce-i revin privind modalitatea de calcul a TVA aferent contractului de asociere în participatiune, conform celor stabilite prin actul de control precedent.

Deși pentru perioada anilor 2000 - 2002, așa cum am prezentat mai sus, S.C. a calculat corect TVA colectată prin aplicarea cotei de 19% asupra sumei convenite înscrise în contractul de asociere în participatiune, totuși, pentru perioada următoare, ianuarie 2003 - septembrie 2005 cuprinsă în Raportul încheiat în data de11.2006, contestat, calculul TVA colectată s-a efectuat eronat, prin aplicarea cotei recalculate (15,966%) asupra sumelor înscrise în contract și nu prin aplicarea cotei legale de 19% asupra acestor sume, dovedind astfel inconsecvența în aplicarea prevederilor legale.

Deci calculul diferit al obligației privind TVA a fost constatată la nivelul S.C., și nicidecum la nivelul organului fiscal, așa cum se susține în contestație, întrucât acesta a stabilit prin toate cele trei acte de control că TVA aferentă facturilor emise în baza contractului de asociere în participatiune se calculează prin aplicarea cotei legale a TVA de 19% asupra bazei impozabile care reprezintă sumele convenite S.C....., înscrise în respectivul contract.

Fata de cele prezentate mai sus, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru suma de lei reprezentând TVA de plată stabilită suplimentar, aferentă facturilor emise de S.C. în perioada ianuarie 2003 - septembrie 2005 care S.C. N S.R.L.

Pe cale de consecință, societatea comercială datorează și accesoriile aferente în suma totală de lei (majorări și penalități de întârziere), conform prevederilor **Capitolului V - Secțiunea I "Dobânzi și penalități de întârziere" din O.G. nr.61/2002** privind colectarea creanțelor bugetare și **Titlului VIII - Capitolul III "Dobânzi și penalități de întârziere" din O.G. nr.92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

In ceea ce priveste solicitarea de suspendare a efectelor deciziei de impunere exprimata in contestatie, precizam ca organul administrativ de solutionare a contestatiei nu mai este competent in suspendarea executarii actului administrativ fiscal pana la solutionarea contestatiei, conform prevederilor **pct.38 din Legea nr.158/11.05.2006** privind aprobarea O.U.G. nr.165/2005 pentru modificarea O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, prin care s-a modificat art.185 din O.G. nr.92/2003.

IV. Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. din, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...../..... emisa de reprezentantii A.C.F. Prahova, in conformitate cu prevederile art.186 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 26.09.2005, se:

DECIDE:

1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. din, impotriva obligatiei de plata a sumei totale de **..... lei RON**, reprezentand:

- lei - diferenta TVA de plata;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

2. - Conform prevederilor art.188 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata in data de 26.09.2005, si ale art.11 alin.(1) din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,