

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR 358/11.11.2004

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice cu privire la contestatia formulata de societatea comerciala "X".

Contestatia, cu completarea ulterioara, a fost formulata impotriva unei sume reprezentand impozit pe profit, majorari de intarziere, penalitati de intarziere, taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente si penalitati de intarziere.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174, art. 175, art. 176 si art. 178, alin.1, lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea comerciala "X".

I. Prin contestatia formulata, societatea comerciala "X" invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

Societatea comerciala "X" solicita anularea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala, anularea referatului de reverificare si "*recunoasterea ca investitii efectuate in conditiile O.G. nr. 27/1996 a unei sume si prin urmare acordarea de facilitati fiscale constand in scaderea din profitul impozabil al societatii a acestei sume, precum si recalcularea bazei impozabile a impozitului pe profit*".

Societatea sustine ca referatul de reverificare este nelegal intrucat "*se aproba reverificarea in cadrul perioadei de prescriptie*", iar reverificarea a fost dispusa "*cu privire la toate impozitele si taxele datorate bugetului de stat*" si nu asa cum s-a solicitat prin adresa Inspectoratului General al Politiei Romane - Directia de Investigare a Fraudelor.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, societatea contestatoare invoca exceptia implinirii termeului de prescriptie pentru perioada ianuarie - aprilie 1999.

Cu referire la taxa pe valoarea adaugata

Societatea comerciala "X" arata ca in data de 14.10.1994 a incheiat cu S.C. "Y" un contract de asociere in vederea realizarii unei fabrici de otet si prelucrare borhot.

In data de 04.10.1999, urmare a deciziei de lichidare a asocierii, se stabileste valoarea reala a aporturilor celor doi asociati, rezultand ca S.C. "Y" avea de recuperat o suma.

Avand in vedere lipsa lichiditatilor, cele doua parti stabilesc ca asocierea sa predea S.C. "Y" din patrimoniul mijloace fixe intr-o anumita valoare.

Societatea contestatoare sustine ca, intrucat *"trecerea mijloacelor fixe din patrimoniul asocierii in patrimoniul propriu al societatii comerciale "X" nu este considerata de catre organele fiscale ca livrare de bunuri taxabile cu TVA"*, in acelasi mod trebuie tratata si distribuirea mijloacelor fixe ale asocierii catre S.C. "Y".

De asemenea, se sustine ca in urma asocierii, asupra investitiei s-a realizat o stare de coproprietate care inceteaza *"la sistarea acestei stari de indiviziune"*, iesirea din indiviziune neavand caracterul juridic al unei instrainari.

Prin protocolul de predare - primire din data de 03.10.2000 s-a sistat starea de indiviziune fara a se conferi drepturi de proprietate noi.

Totodata, societatea sustine ca, in mod eronat, organul de inspectie fiscala a considerat ca societatea comerciala "X" este proprietarul bunurilor transferate, acestea apartinand asociatiei.

Societatea contestatoare arata ca a fost desemnata sa conduca evidenta contabila a asocierii, fapt ce *"nu are caracter constitutiv de drepturi, dobandirea dreptului de proprietate fiind supusa conventiei partilor"*.

Cu referire la impozitul pe profit

Societatea comerciala "X" arata ca impozitul pe profit aferent perioadei iulie 2001 - 31 decembrie 2003 a fost verificat anterior stabilindu-se ca societatea a realizat un profit impozabil, pentru care nu datoreaza impozit intrucat *"societatea isi desfasoara activitatea in zona Muntilor Apuseni si beneficiaza de prevederile O.G. nr. 27/1996, privind acordarea de facilitati persoanelor fizice sau juridice care domiciliaza sau lucreaza in zona Muntilor Apuseni"*.

Societatea contestatoare arata ca organul de inspectie fiscala a recalculat impozitul pe profit aferent anului 2000 ca urmare a *"nerecunoasterii unei sume ca reprezentand cheltuieli facute de societatea comerciala "X" cu realizarea unor investitii pe aria comunei Draganesti, in conditiile art. 10 din O.G. nr. 27/1996"*.

De asemenea, societatea comerciala "X" arata ca organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceasta suma nu este deductibila la calculul impozitului pe profit aferent perioadei 01.07.2001 - 31.12.2001 intrucat *"aceasta suma reprezinta cheltuieli cu investitiile efectuate in anul 1999"*

si confirmate tardiv in anul 2002 ... nu reprezinta cost de achizitie sau de productie ... nu s-au prezentat documentele din care sa rezulte data, ziua, anul inceperii investitiei pentru a se putea verifica respectarea termenului de deducere de 5 ani de la inceperea investitiei". Suma in cauza a fost dedusa de societate in baza hotararilor Consiliului Local al comunei Draganesti din data de 20.03.1997, din data de 21.11.2000 si din data de 05.08.2002.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca nu sunt indeplinite prevederile O.G. nr. 27/1996, in sensul ca hotararile in cauza nu poarta semnatura a trei consilieri cum prevede Legea nr. 69/1991 ci a primarului imputernicit in mod expres de catre Consiliul local Draganesti.

In sustinere, societatea comerciala "X" invoca art. 20 alin. 2 si art. 4 din Legea nr. 69/1991, concluzia fiind aceea ca atributia data prin lege in competenta consiliului local de a confirma realizarea investitiei, poate fi delegata de catre acesta, in baza art. 44 alin. 2 din Legea nr. 69/1991, primarului.

Societatea contestatoare sustine ca "*organul de inspectie fiscala si-a depasit limitele mandatului sau*" intrucat conform art. 12 din Legea nr. 69/1991 controlul legalitatii actelor emise de autoritatile locale apartine prefectului.

Mai mult, societatea comerciala "X" arata ca a respectat prevederile art. 10 din O.G. nr. 27/1996 "*solicitant Consiliului local Draganesti confirmarea cheltuielilor cu investitiile realizate*".

Societatea comerciala "X" arata de asemenea, ca "*aceleasi acte emise de catre primaria Draganesti, respectiv Consiliul local, in legatura cu investitiile realizate ... au fost recunoscute si acceptate de catre organul de control in anul 2000 ca fiind emise in conformitate cu legea in timp ce in 2004 aceeasi autoritate de control le considera insuficiente*".

Suma in cauza este compusa din cheltuieli de constructii-montaj, cheltuieli cu dobanzi bancare si diferente de curs valutar si o suma facturata de S.C. "Y".

Referitor la cheltuielile cu dobanzi bancare si diferente de curs valutar, societatea contestatoare sustine ca acestea sunt aferente creditului contractat pentru realizarea investitiei, aceasta fiind singura activitate desfasurata, si ca aceste cheltuieli sunt oricum deductibile fiscal "*in cazul in care ele nu ar fi fost incluse in investitie*" ci ar fi fost inregistrate ca si cheltuieli financiare ale perioadei curente.

In ceea ce priveste suma facturata de S.C. "Y", societatea contestatoare arata ca a majorat valoarea mijloacelor fixe cu "*diferenta de pret rezultata din platile efectuate in lei avand ca referinta cursul dolarului din ziua platii obligatiilor*".

Societatea contestatoare arata ca aceasta suma "*reprezinta o diferenta de pret ocazionata de achizitionarea/producerea mijloacelor fixe*" si ca "*in cazul in care suma nu ar fi inclusa in valoarea mijloacelor*

fixe, ea ar reprezenta o cheltuiala deductibila aferenta perioadei curente”.

De asemenea, se arata ca suma in cauza a fost considerata venit impozabil la S.C. “Y”.

Ulterior, prin adresa din data de 21.10.2004, societatea comerciala “X” a adus in completarea contestatiei o copie a unui contract de credit incheiat cu Banca Agricola S.A., copii ale proceselor verbale de receptie partiala incheiate in anul 1999 pentru investitia “Fabrica de otet”, neacceptate la deducere prin actul de control contestat, si copii ale adreselor catre Consiliul local Draganesti prin care sunt inaintate situatiile de lucrari a investitiilor realizate intr-o perioada anume si valoarea acestora.

II. Prin decizia de impunere din data de 12.08.2004 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Directia controlului fiscal au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala din data de 10.08.2004:

Verificarea a cuprins perioada 01.01.1999 - 31.12.2003, din care, perioada 01.01.1999 - 31.06.2001, a fost reverificata conform avizului de control din data de 04.05.2004 si s-a efectuat la solicitarea Directiei generale de revizie fiscala si de metodologie si proceduri pentru control din Ministerul Finantelor Publice si a Inspectoratului General al Politie Romane - Directia de Investigare a Fraudelor .

Societatea comerciala “X” este o societate comerciala cu capital privat care are ca principal obiect de activitate achizitionarea si comercializarea bioxidului de carbon.

Cu referire la impozitul pe profit

Organul de inspectie fiscala a constatat ca, in anul 1999, s-au inregistrat cheltuieli cu investitiile realizate de societate.

Confirmarea realizarii investitiilor a fost facuta de primarul comunei Draganesti care a fost imputernicit de Consiliul local, asa cum rezulta din Hotararea din data de 20.03.1997 si Hotararea din data de 21.11.2000.

Avand in vedere prevederile O.G. nr. 27/1996 republicata, cat si ale Normelor metodologice nr. 23685/1997, organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea nu a prezentat confirmarea Consiliului local pentru investitiile efectuate in anul 1999, cu respectarea legislatiei in vigoare, fapt pentru care nu poate beneficia de facilitatile acordate de O.G. nr. 27/1996.

Suma in cauza inregistrata in anul 1999 se compune din urmatoarele:

- cheltuieli cu investitiile realizate in anul 1999, din care,
- cheltuieli constructii-montaj si

- cheltuieli cu dobanzi bancare si diferente de curs valutar.

Legat de aceste ultime cheltuieli, organul de inspectie fiscala a solicitat societatii contestatoare si bancii derulatoare, contractul de credit din anul 1995 si alte acte doveditoare din care sa rezulte ca dobanzile bancare si diferentele de curs valutar sunt aferente creditului utilizat pentru investitii.

Cum pana la data incheierii controlului nu s-au prezentat aceste documente, organul de inspectie fiscala nu a putut stabili realitatea si legalitatea includerii cheltuielilor cu dobanzi bancare si diferente de curs valutar in costul de productie sau de achizitie a mijloacelor fixe ce fac obiectul investitiilor in anul 1999.

- diferenta valorica participatie facturata de S.C. "Y".

Societatea comerciala "X" a incheiat cu S.C. "Y" in data de 14.10.1994 un contract de asociere avand ca obiect realizarea in comun a investitiei "Fabrica de otet si prelucrare borhot".

In data de 04.10.1999, se recalculeaza aportul S.C. "Y" si se stabileste ca pentru diferenta *"partile sunt de acord ca S.C. "Y" sa devina proprietar pe mijloacele fixe stabilite de comun acord pana la concurenta acestei sume"*.

S.C. "Y" factureaza in data de 31.12.1999 diferenta valorica participatie, aceasta fiind inregistrata in evidenta contabila a societatii comerciale "X" prin majorarea valorii mijloacelor fixe.

Avand in vedere prevederile pct. 19 din H.G. nr. 704/1993, organul de inspectie fiscala stabileste ca suma in cauza nu reprezinta cost de achizitie sau de productie si prin urmare societatea nu poate beneficia de facilitatile prevazute de art. 10 din O.G. nr. 27/1996 republicata, pentru aceasta suma.

Desi organul de inspectie fiscala a solicitat in repetate randuri, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte cu claritate data inceperii investitiei astfel incat sa se poata stabili daca deducerile efectuate de societate respecta termenul de cinci ani prevazut in art. 10 din O.G. nr. 27/1996 republicata.

Organul de inspectie fiscala stabileste ca societatea comerciala "X" nu indeplineste conditiile legale pentru deducerea din profitul impozabil aferent perioadei 01.07.2001 - 31.12.2001 a unei sume, intrucat aceasta reprezinta cheltuieli cu investitiile efectuate in anul 1999 confirmate tardiv in anul 2002 prin Hotararea Consiliului local Draganesti din data de 05.08.2002, acestea nu reprezinta cost de achizitie sau productie si nu s-a putut verifica respectarea termenului de deducere de cinci ani de la data inceperii investitiei.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata

Societatea comerciala "X" a incheiat cu S.C. "Y" in data de 14.10.1994 un contract de asociere avand ca obiect realizarea in comun a investitiei "Fabrica de otet si prelucrare borhot", cu o durata de cinci ani.

Aportul partilor consta in imobilele hala 1,2,3,4,5 pentru S.C. "Y" si o creanta pe seama unui credit bancar viitor in valuta de la societatea comerciala "X".

Contractul de asociere stabileste ca in cadrul asocierii *"fiecare asociat ramane proprietar de drept al aportului adus de fiecare in asociere"*.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca nu s-au stabilit cote de impartire a profitului sau pierderii obtinute din asociere si ca nu s-au intocmit deconturi de venituri si cheltuieli.

In data de 04.10.1999, cu ocazia intrunirii Adunarii generale a actionarilor, s-a stabilit ca *"pentru participatiile S.C. "Y" se vor da in contrapartida o parte din mijloacele fixe realizate in baza contractului de asociere"*, cu alte cuvinte S.C. "Y" devine proprietar al mijloacelor fixe.

Prin acelasi act aditional incheiat in data de 04.10.1999, cu ocazia intrunirii Adunarii generale a actionarilor, se precizeaza ca *"operatiunile de lichidare a asocierii si intocmirea listei cu mijloacele fixe ce vor fi transferate se vor efectua pana la data de 31.03.2000"*.

In data de 31.12.1999, S.C. "Y" factureaza catre societatea comerciala "X" *"diferenta valorica participatie"*, data la care se incheie si protocolul de predare-primire a unui numar de 12 mijloace fixe.

Transferul celor 12 mijloace fixe s-a facut fara sa se aplice taxa pe valoarea adaugata, incalcandu-se legislatia in vigoare.

III.Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

In ceea ce priveste sustinerea societatii comerciale "X" conform careia referatul de reverificare din data de 04.05.2004 este nelegal intrucat prin acesta se aproba reverificarea unei perioade de prescriptie, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei deoarece pentru perioada ianuarie - aprilie 1999 indicata de contestatoare ca fiind iesita din termenul de prescriptie nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare nefiind reverificata, iar reverificarea a vizat numai operatiunile cu privire la transferul de active asa cum a fost solicitat de Inspectoratul General al Politiei Romane - Directia de Investigare a Fraudelor.

Impozitul pe profit

1. Referitor la facilitatile acordate de art. 10 din O.G. nr. 27/1996 republicata, Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investit sa se pronunte daca pentru investitiile

realizate in anul 1999 societatea comerciala "X" poate beneficia de aceste facilitati, in conditiile in care investitiile in cauza au fost confirmate prin liste semnate de primarul comunei Draganesti avand aplicate stampila primarului si a Consiliului local, iar ulterior, prin Hotararea din data de 05.08.2002 acestea sunt insusite in totalitate si confirmate de Consiliul Local al comunei Draganesti.

In fapt, in perioada 1999 -2000 societatea comerciala "X" a inregistrat cheltuieli de investitii pe care le-a inregistrat in declaratiile de impunere anuale intocmite pe anii 1999 - 2001 si le-a dedus din profitul impozabil pe acesti ani, considerand ca se incadreaza in prevederile art. 10 din O.G. nr. 27/1996 republicata, privind acordarea de facilitati persoanelor care domiciliaza sau lucreaza in unele localitati din Munții Apuseni.

Se retine ca prin Hotararea din data de 20.03.1997 si Hotararea din data de 21.11.2000 emise de Consiliul Local al comunei Draganesti se dispune ca primarul comunei sa confirme investitiile efectuate de persoanele fizice si juridice care vor beneficia de facilitatile prevazute de OG nr.27/1996.

Organul de inspectie fiscala consemneaza faptul ca *"listele cu obiectivele de investitii inregistrate de unitate ca si investitii realizate in anul 1999 au fost stampilate si semnate de catre primarul comunei Draganesti precum si de Consiliul local al acestei comune inscriindu-se mentiunea <<se confirma realizarea obiectivelor>>".*

Se retine ca listele cu confirmarile investitiilor purtand semnatura primarului si stampila acestuia si a Consiliului local al comunei Draganesti fac trimitere la Hotararea din data de 23.07.1999, Hotararea din data de 21.12.1999, Hotararea din data de 30.01.2000 si procesele verbale de sedinta ale Consiliului local al comunei Draganesti din zilele de 23 iulie 1999, 21 decembrie 1999 si 30 ianuarie 2000 din care reiese ca s-au insusit in unanimitate de catre consilierii comunali constatarile primarului comunei Draganesti cu privire la efectuarea de catre societatea comerciala "X" a investitiilor efectuate in aceasta perioada.

Urmare solicitarii societatii contestatoare, Consiliul Local al comunei Draganesti, remite Hotararea din data de 05.08.2002 in care se precizeaza urmatoarele:

Art.1. "Consiliul Local al Comunei Draganesti isi insuseste in totalitate investitiile realizate pe raza comunei Draganesti si confirmate la data realizarii acestora de catre Primarul comunei Draganesti in calitate de delegat al administratiei locale la receptia lucrarilor, conform proceselor verbale de constatare a executiei fazelor de lucrari, si este de acord sa beneficieze de facilitatile OG nr.27/1996, dupa cum urmeaza: (se precizeaza valorile investitiilor efectuate pe etape)

Art.2. Prezenta hotarare se comunica:

- Prefectura judetului Bihor
- Societatilor nominalizate la art.1”.

Organul de inspectie fiscala a stabilit in actul de control contestat ca societatea nu poate beneficia de facilitatile acordate de articolul de lege invocat mai sus intrucat listele cu obiectivele de investitii realizate in anul 1999 au fost semnate si stampilate de primarul comunei Draganesti si nu de Consiliul local, fiind confirmate de Consiliul local Draganesti numai in anul 2002 prin Hotararea nr.36 din 05.08.2002.

De asemenea, organul de inspectie fiscala arata ca nu se poate delega competenta Consiliului local si face trimitere la art.20 din Legea nr.69/1991 a administratiei publice locale, care prevede :

”Consiliul poate alege din rîndul membrilor săi, pe durata mandatului, comisii pentru diferite domenii de specialitate, ale căror sarcini se stabilesc prin regulament. Primarii și viceprimarii nu pot face parte din aceste comisii.” .

Potrivit celor de mai sus, confirmarea investitiilor semnata de primarul comunei Draganesti nu poate fi asimilata cu confirmarea Consiliului local intrucat Consiliul local nu isi poate declina competenta primarului sau viceprimarului acesta neputand face parte din comisiile pentru validarea investitiilor efectuate in zona Muntilor Apuseni.

Intrucat din procesele verbale ale sedintelor Consiliului local Draganesti inserate in Registrul de procese verbale si din ordinea de zi a sedintelor de consiliu in care au fost adoptate Hotararile din anul/1997 si din anul 2000 nu rezulta ca primarul Comunei Draganesti a fost imputernicit sa confirme investitiile realizate pe raza comunei iar pentru investitiile realizate in 1999 si 2000, confirmarea realizarii lor de catre Consiliul local al comunei Draganesti facandu-se in august 2002, organul de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu indeplineste conditiile legale pentru deducerea cheltuielilor de investitii din profitul impozabil realizat in anii anteriori confirmarii realizarii investitiei.

In drept, art. 10 din O.G. nr. 27/1996 republicata, privind acordarea de facilități persoanelor care domiciliază sau lucrează în unele localități din Munții Apuseni și în Rezervația "Delta Dunării", precizeaza urmatoarele:

“(1) Persoanele juridice care efectuează investiții în zonă beneficiază de deducerea din profitul impozabil a cheltuielilor distinct evidențiate, făcute cu investiția respectivă, pentru o perioadă de 5 ani de la începerea investiției, iar în cazul celor din orașul Sulina, pentru o perioadă de 10 ani.

(2) Obiectivele de investiții pentru care se acordă deducere sunt cele cuprinse în programele speciale aprobate prin hotărârile Guvernului nr. 323/1996 și nr. 395/1996, precum și orice altă investiție destinată dezvoltării economice și creării de noi locuri de muncă. Realizarea obiectivelor de investiții va fi confirmată de către consiliile locale sau consiliul județean, după caz, din zonele respective”.

Din textul de lege invocat mai sus, se retine ca acordarea deducerii nu este conditionata de legiuitor de o forma anume a confirmarii investitiilor ci doar de existenta acesteia, existenta demonstrata prin aplicarea stampilei consiliului local pe situatiile de lucrari de investitii anexate la dosarul cauzei.

Legea fiscala speciala, O.G. nr.27/1996, republicata, primeaza legii generale si nu impune o anumita forma juridica a confirmarii realizarii investitiilor de catre Consiliului local, asa cum a stabilit organul de control.

Mai mult, in raportul de inspectie fiscala din data de 10.08.2004 in baza caruia a fost emisa decizia de impunere din data de 12.08.2004, nu se pune la indoiala existenta investitiei, realitatea acesteia, ci se respinge numai forma in care aceasta a fost confirmata de Consiliul local.

Fata de cele de mai sus, se retine sustinerea contestatoarei conform careia nu societatea comerciala "X" este raspunzatoare pentru erorile autoritatilor respective in sensul ca nu au respectat procedura prevazuta de Legea nr.69/1991 a administratiei publice locale, cat si cea conform careia, aceleasi documente de confirmare a investitiilor au fost acceptate de organele de control care au incheiat procesul verbal din data de 14.08.2001.

Regimul deductibilitatii cheltuielilor de investitii efectuate in zona Muntilor Apuseni este stabilit de legea cu caracter special, scopul acesteia fiind incurajarea dezvoltarii economice si crearea de noi locuri de munca in zone defavorizate.

Confirmarea data de Consiliul local sau Consiliul judetean are natura juridica a unei validari in ceea ce priveste realizarea faptica a obiectivelor de investitii intr-o anumita perioada si produce efecte de opozabilitate fata de terti, deci si fata de organele de inspectie fiscala din momentul manifestarii de vointa, raspunderea pentru exercitarea acestei vointe revenind in totalitate autoritatii locale.

Actele juridice incheiate de autoritatea locala, conformarea acestora cu dispozitiile Legii nr.69/1991 privind administratia publica locala, nu produc efecte in ceea ce priveste deductibilitatea fiscala a cheltuielilor de investitii la data realizarii lor, ci antreneaza raspunderea autoritatii locale pentru actul juridic al confirmarii realitatii situatiei de fapt al obiectivelor de investitii in conformitate cu prevederile Legii nr.69/1991.

Mai mult, actele juridice de natura administrativa incheiate de consiliul local, procese verbale de sedinta, convocatoare , hotarari de mandatare a primarului etc, nu sunt opozabile contestatoarei, exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor de investitii nefiind conditionate de actele administrative emise de consiliul local care au stat la baza confirmarii listelor de cheltuieli, de catre autoritatea locala.

In vederea solutionarii contestatiei formulate de societatea comerciala "X" sub aspectul incadrarii in prevederile art. 10 din O.G. nr. 27/1996 republicata, Directia de solutionare a contestatiilor a solicitat directiilor de specialitate punctul de vedere privind confirmarea investitiilor realizate prin semnarea de catre primar si aplicarea stampilei acestuia si a Consiliului local pe listele de investitii.

Ca urmare, Directia juridica din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, prin adresa din data de 15.10.2004 precizeaza ca "*... legea nu conditioneaza acordarea facilitatilor in discutie de o anumita forma juridica pe care sa o poarte confirmarea, actul confirmarii demonstrand ca investitia s-a realizat si ca respecta dispozitiile art. 10 alin. 2 din Ordonanta Guvernului nr. 27/1996 privind acordarea de facilitati persoanelor care domiciliaza sau lucreaza in unele localitati din Muntii Apuseni si in Rezervatia Delta Dunarii, in sensul ca este destinata dezvoltarii economice si crearii de noi locuri de munca*".

Totodata, speta in cauza a fost supusa dezbaterei Comisiei Fiscale Centrale din Ministerul Finantelor Publice care a emis Ordinul nr.1606 pentru aprobarea Deciziei nr.8 din 20 octombrie 2004 a Comisiei fiscale centrale privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit.

Decizia nr.8/20.10.2004, aprobata prin O.M.F.P. nr. 1606 din 27 octombrie 2004, a fost publicata in Monitorul Oficial nr. 1003 din 1 noiembrie 2004 si prevede urmatoarele:

"Acordarea facilitatilor fiscale prevazute la art.10 din Ordonanta Guvernului nr.27/1996, republicata, nu este conditionata de o anumita forma juridica a confirmarii date de consiliile locale sau judetene, dupa caz, pentru investitiile realizate in zona Muntilor Apuseni si in Rezervatia Biosferei <<Delta Dunarii>>."

Prin prisma celor de mai sus, se retine ca listele cu investitiile realizate purtand semnatura primarului si amprenta stampilei acestuia si a Consiliului local si care cuprind obiective ce se regasesc in procesele verbale de receptie partiala incheiate in anul 1999 pentru aceste investitii, anexate la dosarul cauzei, constituie confirmarea investitiilor realizate de societatea comerciala "X", fapt pentru care societatea contestatoare beneficiaza de facilitatile prevazute de art. 10 din O.G. nr.27/1996, republicata avand drept de deducere din profitul impozabil al acestora.

2. Referitor la cheltuielile cu investitiile inregistrate in anul 1999, cauza supusa solutionarii este daca Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, se poate pronunta asupra cuantumului sumei deductibile la calculul impozitului pe profit in conditiile in care, pentru cheltuielile cu dobanzi si diferente de curs, societatea contestatoare depune in sustinerea contestatiei contractul de credit din

data de 31.01.1995, contract care nu a fost analizat de organul de inspectie fiscala asa cum rezulta din actul de control contestat.

In fapt, societatea comerciala "X" a majorat costul de productie sau de achizitie a mijloacelor fixe ce fac obiectul investitiilor realizate in anul 1999 cu valoarea dobanzilor si diferentelor de curs valutar inscrise in extrasele de cont aferente unui credit contractat in anul 1995.

Cu privire la aceasta suma, organul de inspectie fiscala arata ca "nu a putut stabili realitatea si legalitatea includerii cheltuielilor cu dobanzile bancare si diferentele de curs valutar in costul de productie sau de achizitie a mijloacelor fixe" intrucat atat societatea contestatoare cat si banca creditoare nu au pus la dispozitie documente din care sa reiasa faptul ca dobanzile bancare si diferentele de curs valutar sunt aferente creditului utilizat la investitii.

Referitor la cheltuielile cu dobanzile bancare si diferentele de curs valutar, se retine ca societatea comerciala "X" a anexat la contestatia formulata, prin adresa din data de 21.10.2004, o copie a contractului de credit din data de 31.01.1995 incheiat cu Banca Agricola S.A. in care este consemnata ca destinatie a creditului realizarea investitiei "Fabrica de otet si fabrica de prelucrare borhot Madaras - Rieni judet Bihor".

Se retine ca din actul de control nu rezulta ca organul de inspectie fiscala a analizat acest contract de credit astfel incat sa stabileasca daca acesta a fost utilizat pentru realizarea unor investitii care sa intre sub incidenta O.G. nr. 27/1996, drept pentru care se va desfiinta acest capitol urmand ca alta echipa de control sa verifice cele precizate mai sus.

In aceasta situatie contestatoarea va pune la dispozitie toate documentele din care sa rezulte ca investitiile pentru care s-a solicitat deductibilitatea cheltuielilor au fost realizate din acest credit dupa intrarea in vigoare a O.G. nr. 27/1996.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 185 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca "*Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutizare*", acest punct din decizia de impunere din data de 12.08.2004 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala la capitolul "III. Cu privire la impozitul pe profit" din raportul de inspectie fiscala din data de 10.08.2004 urmand a fi desfiintat.

La reverificare se va avea in vedere si faptul ca, din cuprinsul raportului de inspectie fiscala din data de 10.08.2004 care a stat la baza deciziei de impunere din data de 12.08.2004, nu rezulta temeiul legal in baza caruia nu a fost acceptata deductibilitatea acesteia

si totodata vor fi analizate si motivatiile contestatoarei referitor la suma reprezentand "diferenta valorica participatie".

Taxa pe valoarea adaugata

Cauza supusa solutionarii este daca operatiunea de predare - primire a unui numar de 12 mijloace fixe aflate in patrimoniul contestatoarei catre S.C. "Y" reprezinta transfer de drept de proprietate si implicit operatiune impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata sau iesirea din indiviziune a acestora in conditiile in care intre cele doua societati exista incheiat un contract denumit "contract de asociere in participatiune".

In fapt, la data de 14.10.1994, contestatoarea a incheiat cu S.C. "Y" un contract denumit "contract de asociere in participatiune" avand ca obiect "asocierea in vederea realizarii in comun a proiectului de investitii Fabrica de otet si prelucrare borhot", pentru o perioada de 5 ani, respectiv pana la data de 14.10.1999.

Ulterior, la data de 04.10.1999, prin hotararea AGA s-a dispus prelungirea asocierii si totodata lichidarea acesteia pana la data de 31.03.2000.

Totodata, in data de 04.10.1999 se incheie actul additional nr. 2 prin care se stipuleaza:

- se recalculeaza aportul S.C. "Y" la realizarea investitiei si rambursarea sumelor efectuate de catre contestatoare;

- pentru diferenta rezultata partile sunt de acord ca S.C. "Y" sa devina proprietar pe mijloace fixe stabilite de comun acord pana la concurenta acestei sume. Mijloacele fixe ce vor fi predate de contestatoare la S.C. "Y" in vederea lichidarii contractului de asociere sunt cele prevazute in anexa la contract.

S.C. "Y" factureaza in data de 31.12.1999, catre contestatoare cu factura fiscala nr. 0138952/31.12.1999 "diferenta valorica participatie", aceasta fiind inregistrata in evidenta contabila a contestatoarei prin majorarea valorii contabile a unui numar de 55 mijloace fixe aflate in patrimoniu.

Tot la data de 31.12.1999, cele doua societati incheie protocolul de predare - primire prin care contestatoarea transfera din patrimoniul sau un numar de 12 mijloace fixe pentru stingerea datoriei catre S.C. "Y" prin acceptarea de catre contestatoare a facturii fiscale mentionata mai sus.

In urma verificarii, organele de control au constatat faptul ca transferul celor 12 mijloace fixe s-a facut fara sa se aplice taxa pe valoarea adaugata.

In drept, art. 2 alin. 1 lit b din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată precizeaza:

“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operatiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonante, efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice, privind:

b) transferul proprietății bunurilor imobiliare între agenții economici, precum și între aceștia și institutii publice sau persoane fizice;[...]”

Astfel, pct. 1.1. din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată prevede:

“Livrarea constituie transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin cei care acționează în numele acestora.

Livrarea cuprinde toate operatiunile prin care se realizează transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile corporale, indiferent de forma juridică prin care se realizează: vânzare, schimb, aport în bunuri la capitalul social al societății comerciale.” iar la pct. 1.5 din același act normativ se stipulează: *“Intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operatiunile privind transferul proprietății bunurilor imobiliare, indiferent de forma juridică prin care se realizează, potrivit precizărilor de la pct. 1.1 din prezentele norme.*

În categoria bunurilor imobiliare, în sensul ordonantei, se cuprind:

a) toate construcțiile imobiliare prin natura lor, cum sunt: locuințele, vilele, construcțiile industriale, comerciale, agricole sau cele destinate exercitării altor activități;

b) terenurile;

c) bunurile mobile care nu pot fi detasate fără a fi deteriorate sau fără a antrena deteriorarea imobilelor înseși.[...]”

Din analiza contractului de asociere, se rețin următoarele:

- aportul partilor constă în: S.C. “Y” aduce aport în natura imobilele Hale 1,2,3,4,5 și contestatoarea aduce ca aport o creanță pe seama unui credit bancar viitor în valută din care se vor achiziționa utilaje pentru punerea în funcțiune a Fabricii de otet și borhot.

- la punctul 5 din contract se stipulează faptul că “prin realizarea prezentei asocieri nu rezultă o nouă persoană juridică, de sine statatoare, asocierea reprezentând în drept, conform precizării anterioare o societate civilă, în cadrul careia fiecare asociat rămâne proprietar de drept al aportului adus de fiecare în asociere”

- rezultatele asocieri se vor repartiza după finalizarea obiectului asocierii astfel: - profiturile rămase se vor împărți între asociați de comun acord într-o proporție care se va stabili ulterior după punerea în funcțiune a obiectivului de investiții,

- împărțirea profiturilor se va face numai pe seama profiturilor nete rezultate după plata tuturor creditelor inclusiv obligațiilor pe care

contestatoarea le are fata de Banca Agricola pe seama creditului acordat de aceasta in vederea realizarii proiectului de investitii.

Astfel, art. 251 Cod Comercial precizeaza:

“Asociatiunea în participatiune are loc atunci când un comerciant sau o societate comercială acordă uneia sau mai multor persoane ori societăți o participatiune în beneficiile si pierderile uneia sau mai multor operatiuni, sau chiar asupra întregului comert.” iar la art. 254 Cod Comercial se stipuleaza:

“Participantii nu au nici un drept de proprietate asupra lucrurilor puse în asociatiune, chiar dacă au fost procurate de dânsii.

Cu toate acestea, întru cât privește raporturile lor între dânsii, asociatii pot sa stipuleze ca lucrurile ce au adus sa li se restituie în natura, având dreptul, în caz când restitutiunea nu s-ar putea face, la reparatiunea daunelor suferite. Afara de aceste cazuri, drepturile asociatilor se marginesc în a li se da cont de lucrurile ce au pus în asociatiune si de beneficii si pierderi.”

Asa cum rezulta din analiza clauzelor contractuale in raport de dispozitiile legale care reglementeaza asocierea in participatiune, se retine ca in mod contrar acestora partile prin manifestarea vointei lor si-au stipulat pastrarea dreptului de proprietate asupra bunurilor aduse ca aport in asociere pe perioada asocierii.

Avand in vedere ca in speta, contractul este cel care produce efecte juridice si nu reglementarile legale care privesc asocierea in participatiune, rezulta ca bunurile achizitionate de catre contestatoare din creditul angajat in nume propriu de aceasta sunt si raman proprietatea societatii inclusiv pe toata durata derularii contractului.

Prin urmare, nu se poate presupune ca odata aduse ca aport in asociere, acestea ar fi devenit proprietatea indiviza a asociatilor, avand in vedere clauzele contractuale.

Totodata, se retine faptul ca respectivul contract de asociere in participatiune nu a fost pus in executare si prin urmare, mijloacele fixe nu au fost achizitionate ca urmare a desfasurarii in comun a activitatii de asociere care sa dea dreptul impartirii acestora la iesirea din indiviziune ca bunuri comune.

Mai mult decat atat, transferul mijloacelor fixe catre S.C. “Y” s-a efectuat pe perioada in care contractul de asociere in participatiune isi producea efecte juridice desi nu a fost pus in executare si nu la momentul rezilierii acestuia de comun acord printr-o iesire din indiviziune (transferul s-a efectuat la data de 31.12.1999 iar data lichidarii era data de 31.03.2000).

Protocolul de predare - primire are la baza actul aditional nr. 2 prin care la art. 3 se prevede ca S.C. “Y” sa devina proprietar pe mijloacele fixe respective astfel incat prin acesta s-a realizat un transfer al dreptului de proprietate a mijloacelor fixe achizitionate de

contestatoare, pentru care se datoreaza taxa pe valoarea adaugata aferenta conform actelor normative invocate mai sus.

Referitor la memoriul inaintat de contestatoare in completarea contestatiei, se retine ca motivele pentru care organele de solutionare au considerat ca se datoreaza taxa pe valoarea adaugata pentru transferul bunurilor nu sunt cele invederate in memoriu, respectiv ca societatea comerciala "X" a evidentiat in patrimoniul propriu aceste bunuri, ci s-au bazat pe actele incheiate de parti din care a rezultat calificarea operatiunii de predare - primire a bunurilor ca transfer de drept de proprietate.

Acestea au fost achizitionate din aportul in numerar al societatii comerciale "X".

Asa cum rezulta din pct. 5 din contractul incheiat intre parti, nu s-a produs o contopire a patrimoniilor, ci acestea au fost puse in comun in scopul realizarii unei investitii, respectiv construirea unei fabrici, fiecare asociat pastrand proprietatea asupra aportului adus in asociere.

Utilajele au fost transferate la S.C. "Y" in contrapartida pentru participatiile acesteia la asociere potrivit procesului verbal al A.G.A. din data de 04.10.1999, aceste participatii reprezentand de fapt aportul S.C. "Y" la asociere.

Or, aportul fie el material sau financiar, reprezinta contributia unei persoane la patrimoniul unei societati/asocieri care da dreptul de participare la beneficii.

Prin urmare, contrar argumentelor pe care le aduce contestatoarea, utilajele nu au intrat in proprietatea S.C. "Y" ca urmare a unei iesiri din indiviziune ci dintr-un transfer care a avut la baza o compensare de aport intre asociati in vederea iesirii ulterior din indiviziune.

Mai mult, la data iesirii din indiviziune natura juridica a acestor bunuri este clar stabilita, respectiv aport in natura al S.C. "Y", iar potrivit pct. 5 din contract "*fiecare asociat ramane proprietar de drept al aportului adus de fiecare in asociere*".

Fata de cele retinute, capatul de cerere privitor la taxa pe valoarea adaugata, majorarile de intarziere aferente lei si penalitatile de intarziere, va fi respins ca neintemeiat.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 10 din O.G. nr. 27/1996 republicata, art. 20 din Legea nr. 69/1991, art. 2 (1) lit. b) din O.G. nr. 3/1992 republicata, pct. 1.1 si pct. 1.5 din H.G. nr. 512/1998, art. 251 si art. 254 din Cod Comercial, art. 178 c), art.180 si art.185 din O.G. nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE

1. Desfiintarea deciziei de impunere din data de 12.08.2004 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite la capitolul "III. Cu privire la impozitul pe profit" din raportul de inspectie fiscala din data de 10.08.2004 pentru impozit pe profit, majorari de intarziere aferente si penalitati de intarziere, cu consecinta refacerii inspectiei fiscale de catre o alta echipa, pe aceeasi perioada si pentru acelasi impozit, conform celor retinute in prezenta decizie.

2. Respingerea contestatiei formulata de societatea comerciala "X" pentru taxa pe valoarea adaugata, majorarile de intarziere aferente si penalitatile de intarziere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 30 de zile de la comunicare.

ANEXA la DECIZIA NR 358/11.11.2004

- Zone defavorizate

- acordarea facilitatilor fiscale persoanelor fizice sau juridice care domiciliaza sau lucreaza in zona muntilor Apuseni

- Taxa pe valoarea adaugata

- pentru transferul mijloacelor fixe in cadrul unui contract de asociere in participatiune neexecutat