

NR.465/IL/2011

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice...a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala, Serviciul Control Financiar prin adresa nr... cu privire la contestatia formulata de S.C. ... inregistrata la Registrul Comertului sub nr.J..., RO .., cu sediul in .. b-dul .. , bloc..., sc. ..et...,ap...judetul .., inregistrata la D.G.F.P... sub nr....

Prin contestatia formulata de SC .. contesta partial *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.... emisa in baza Raportului de inspectie fiscala generala nr...*

Obiectul contestatiei se refera la suma de .. lei reprezentand :

-impozit pe profit= .. lei;

-majorari de intarziere T.V.A. =..lei;

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala in raport cu data comunicarii titlului de creanta contestat, respectiv..., data de pe confirmarea anexata in copie la dosarul cauzei si data inregistrarii contestatiei la Activitatea de Inspectie Fiscala, respectiv... asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice .. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

I.-S.C. ... , cu sediul in municipiul .. b-dul .. Bloc ., Sc. .., Et... Ap.. judetul .., in baza art.205, alin.(1) din O.G.nr.92/2003 actualizata cu completarile si modificarile ulterioare, formuleaza contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala generala nr.571/20.07.2011 si a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.....

Contestatarul sustine anulara partiala a Deciziei de impunere nr... pentru suma de .. lei reprezentand impozit pe profit si pentru suma de .. lei reprezentand majorari de intarziere si penalitati aferente impozitului pe profit cat si anulara partiala a raportului de inspectie fiscala ,din urmatoarele motive :

1.-Cu privire la determinarea impozitului pe profit in anul ..

Sustine ca organele de inspectie fiscala au stabilit diferenta impozit pe profit suplimentar in suma de .. lei ca fiind nelegala si nejusta,considerand cheltuielile cu redeventa ca fiind nedeductibile , fara a verifica in totalitate documentele justificative si a evidentei contabile.

In acest sens , contestatarul mentioneaza :

Cu privire la determinarea impozitului pe profit in anul....

a)-societatea... este o societate cu o singura activitate, care intocmeste o singura balanta, stabileste un singur rezultat financiar.Societatea a inregistrat productia

in curs si veniturile din vanzarea produselor finite pe fiecare societate din cele ... in parte care desi nu sunt semnificative ca marime, ferma piscicola .. inregistreaza venituri din vanzarea produselor finite in suma de .. lei iar la ferma piscicola .. se inregistreaza venituri din vanzarea produselor finite in suma de .. lei.

Astfel nerealizarea unor productii semnificative din valorificarea productiei piscicole, intre cele ... ferme este reala avand in vedere ca productia de peste se realizeaza in .. ani de la popularea cu puiet. Prin documentele din evidenta contabila sustine ca popularea cu puiet a celor doua ferme s-a facut in anul .. cu pui predezvoltati de ..zile si puiet in greutate de max. .. grame astfel ca se justifica realizarea unor venituri reduse in anul ..

b)- cheltuiala cu redeventa este o cheltuila in scopul realizarii de venituri impozabile iar neefectuarea acestei cheltuieli nu ar fi posibila deoarece s-ar pierde principalul mijloc de productie, care este balta si care nu apartine societatii ci statului;

c)-in situatia neincluserii in cheltuieli de productie a cheltuielilor cu redeventa , statul ar beneficia de o justa imbogatire prin faptul ca incaseaza pe de o parte redeventa, conform contractului iar pe de alta parte incaseaza suplimentar impozit pe profit, intrucat creste baza de impozitare.

Cu privire la perioada fiscala

Pentru perioada... , organul de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila de ... lei si respectiv un impozit suplimentar in suma de ... lei. Considera ca nu este obligata la plata in plus intrucat si cu aceasta diferenta stabilita nu se depaseste limita impozitului minim aferent perioadei fiscale ,drept pentru care contesta partial baza de impozitare pentru suma de ... lei si respectiv impozitul pe profit calculat , suma de .. lei.

In fapt- organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea a inregistrat suma de .. lei drept cheltuieli cu obiecte de inventar, reprezentand navod. Din datele existente in evidenta contabila reiese ca societatea a achizitionat un numar de ...plase de dimensiuni diferite, conform facturii anexate in xerocopie si care au fost inregistrate in contul 3021 "materiale auxiliare ".Astfel considera ca eronat se utilizeaza prevederile art. 24 al(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, intrucat bunurile respective nu sunt un tot unitar si nu indeplinesc conditiile prevederilor art. 1 din H.G. nr. 105/31.01.2007, de inregistrare ca mijloc fix, deoarece se depaseste valoarea de intrare de .. lei (nu .. lei cum a precizat organul de inspectie fiscal).

In acest sens precizeaza ca s-au efectuat urmatoarele operatiuni:

-inregistrarea obiectelor de inventar:

303	-	401	... lei
ob de inv		furnizor	

-inregistrarea pe cheltuieli cu obiecte de inventar:

603		303	... lei
chelt. cu ob de inv		ob de inv.	

-inchiderea obligatiei catre furnizori

401

7588

... lei

furnizori

alte ven.din exploatare

Contestatarul mentioneaza ca din cele de mai sus ,precum si din registrul jurnal,din care reies operatiunile efectuate, anexat in xerocopie, rezulta ca profitul impozabil nu a fost influentat, intrucat exista inregistrari in cheltuieli,dar concomitent si in venituri, astfel ca organele de inspectie fiscala au stabilit eronat diferenta ca baza de impozitare de ... lei in loc de ... lei si respectiv un impozit suplimentar de ... lei in loc de ... lei.

Cu privire la perioada fiscala ...

Pentru perioada ... ,contestatarul sustine ca organele de inspectie fiscala stabilesc ca baza de impozitare suplimentara suma de ... lei si respectiv un impozit pe profit suplimentar de .. lei.Din totalul acestor sume stabilite suplimentar contesta partial baza de impozitare pentru suma de .. lei, respectiv impozitul pe profit de.. lei.

Prezinta in sustine un raportul tehnic de evaluare ce a constituit motivatia aprobarii documentatiei de acordare a unei prime compensatorii.Pierderile constatate prin acest raport constau in diminuarea cantitatii de peste din zona protejata, respectiv din lacul ...,cu efect economic de scadere a valorii productiei in curs(cont 331).

Din analiza fiselor de cont 331 “productie in curs de exploatare” aferenta celor .. ferme, pentru perioada ..., constata ca in creditul contului nu s-au inregistrat decat sume aferente vanzarilor, desi considera ca existau motive certe de diminuare a productiei in curs .

Inregistrarea diminuarii in curs inaintea incasarii primei compensatorii ,contestatarul sustine ca ar fi condus la raportarea unei pierderi substantiale, nicidecum la inregistrarea profitului si respectiv a impozitului pe profit declarat si achitat.

Fata de cele prezentate mai sus ca fiind reale si legale ,solicita anularea in parte a bazei de impozitare si a sumelor suplimentare stabilite in sarcina societatii.

II.-Activitatea de Inspectie Fiscala, respectiv Biroul control financiar prin Referatul cu propuneri de solutionare nr. ..., mentioneaza ca sumele stabilite suplimentar sunt legale deoarece :

-suma de ... lei a fost stabilita suplimentar pentru anul fiscal... ca fiind impozit aferent sumei de .., cheltuiala cu redeventa, constatata ca nefiind deductibila fiscal deoarece societatea nu a inregistrat in anul .. productie in curs sau venituri din vanzarea produselor finite, inregistrand doar cheltuiala cu redeventa.

-suma de .. lei diferenta de impozit pe profit stabilita pentru perioada ianuarie -..., aferenta sumei de .. lei, reprezentand cheltuiala cu obiecte de inventar si considerata de organul fiscal ca fiind cheltuiala cu un mijloc fix amortizabil, pe motiv ca la control s-a prezentat o declaratie vamala de import si invoice din .. reprezentnd “navod “ in

valoare totala de ... lei , inregistrata in materiale auxiliare date in consum.

-suma de ... lei ,impozit pe profit aferent sumei de .. lei ,prima compensatorie acordata din fonduri europene neramburabile,in vederea acoperii pierderilor in zone protejate si considerata de organul fiscal ca ,cu aceasta suma societatea in mod eronat a diminuat productia in curs fara a avea la baza document justificativ de stornare a veniturilor.

In sustinerea contestatiei,societatea fundamenteaza ca document de stornare a venitului,Raportul tehnic de evaluare elaborat de un specialist piscicol, care stabileste valoarea pierderilor in zonele protejate, cu efect economic de scadere a productiei in curs.

In concluzie , organul de inspectie fiscala propune respingerea contestatiei ca neantemeiata si nemotivata.

III.-Luand in considerare constatarile Activitatii de Inspectie Fiscala, Serviciul Control Financiar, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de control se retin urmatoarele :

Organele de inspectie fiscala au efectuat verificarea realitatii declaratiilor fiscale si informative in corelatie cu datele din evidenta contabila, a inregistrarii veniturilor aferente activitatii desfasurate,al modului de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor,precum si tratamentul fiscal al acestora privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale,corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, analiza si evaluarea informatiilor fiscale,in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatii proprii sau din alte surse la S.C. ...

In urma verificarii a fost emisa Decizia de impunere .. nr.... contestata partial pentru suma de ...lei reprezentand impozit pe profit in suma de .. lei si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de.. lei.

Perioada verificata cu privire la impozitul pe profit a fost

Organele de inspectie fiscala au constatat ,in urma verificarii impozitului pe profit , **diferente de impozit pe profit stabilite suplimentar in suma totala de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei**,astfel:

- 1)- pentru anul ... au constatat o diferenta in suma de ... lei aferenta unor cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal cu privire la redeventa in suma de ... lei;
- 2)-pentru perioada fiscala ... au constatat o diferenta stabilita in plus in suma de ... lei,aferenta unor cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, respectiv suma de ... lei cheltuieli cu combustibil inregistrate ca nedeductibile de societate dar nedecarate si suma de .. lei reprezentand cheltuieli cu obiecte de inventar si considerate de organele de inspectie fiscala ca fiind mijloc fix amortizabil .
- 3)-pentru perioada fiscala... au constatat o diferenta stabilita in plus in suma de ... lei aferenta unor cheltuieli nedeductibile fiscal si venituri neimpozabile in suma totala de ...

lei reprezentand :suma de .. lei cheltuieli cu redeventa inregistrate in mod eronat de doua ori in luna ...si luna...,suma de .. lei cheltuieli aferenta unui mijloc fix inregistrata eronat ca si obiect de inventar,suma de .. lei cheltuiela inregistrata in mod eronat de doua ori cu privire la factura emisa de .., suma de ..lei cheltuieli cu combustibilul inregistrata de societate ca nedeductibila dar nedeclarate si suma de ... lei venituri impozabile aferente productiei in curs.

Din suma totala de .. lei impozit pe profit stabilit de plata, in urma verificarii, S.C. ... **contesta numai suma de ... lei si majorari aferente in suma de ... lei , astfel :**

A.)-Cu privire la suma de .. lei impozit pe profit aferent sumei de .. lei reprezentand cheltuieli cu redeventa pe anul ...

Organele de inspectie fiscala au stabilit in plus o diferenta de impozit pe profit in suma de...lei datorita sumei de .. lei reprezentand cheltuieli cu redeventa considerata ca fiind nedeductibila din punct de vedere fiscal deoarece societatea nu a realizat in anul.. productie in curs si nici venituri din vanzarea produselor finite.

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca suma de .. lei reprezentand cheltuiela cu redeventa este o cheltuiela efectuata in scopul realizarii de profit sau o cheltuiela nedeductibila din punct de vedere fiscal.

In sustinere contestatara arata ca documentele din evidenta contabila demonstreaza ca populatia de puiet al celor .. ferme s-a facut in anul .. cu pui predezvoltati de .. zile si puiet in greutate de .. la maxim ..grame pe bucata.Conform normelor tehnologice greutatea de comercializare este de la .. ani de la populare, justificand nivelul redus al veniturilor in anul .. ,in cele .. ferme.

In drept- spetei supuse analizei ii sunt aplicabile prevederile art. 19 al(1), art. 21 al(1)) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , unde referitor la calculul profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit se precizeaza :art.19 Reguli generale**(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.**

Art.21-Cheltuieli(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.

Din analiza textelor de lege mai susmentionate reiese ca la calculul profitului impozabil sunt luate in calcul ca si cheltuieli deductibile acele cheltuieli care sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile drept pentru care au fost analizate documentele anexate in sustinerea cauzei.

In conformitate cu art. 213 al(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de

procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza **“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”**

Din documentele aduse in sustinerea cauzei, respectiv din fisa contului 341 si a fisei contului “331 “ *produse in curs de executie* si “701” *venituri din vanzarea produselor finite* se retine ca atat pentru ferma .. cat si pentru ferma .. s-a inregistrat productie in curs si respectiv venituri din vanzarea produselor finite pentru anul .. in suma de .. lei si respectiv .. lei cat si cheltuiala cu redeventa in suma de .. lei.

Din Referatul cu propuneri de solutionare nr... referitor la sustinerile petentei din contestatie ,organele de inspectie fiscala fac precizarea ca veniturile din vanzarea produselor finite in suma de..lei si respectiv .. lei realizate in anul .. sunt nesemnificative in raport cu cheltuiala cu redeventa in suma de... lei.

Totodata din analiza Raportului tehnic de evaluare se constata ca productia de peste, ce face obiectul acestei contestatii, reprezinta un ciclu tehnologic programat pentru o perioada de ..ani,specifica speciilor de cultura populate, astfel ca veniturile aferentei vanzarilor de peste sunt mai mici in primul an de productie drept pentru care in mod corect si legal contestatarul isi inregistreaza veniturile aferente vanzarii productiei de peste din acel an .

Cat priveste faptul ca organele de inspectie fiscala nu au considerat cheltuiala in suma de ... lei, reprezentand cheltuiala cu redeventa ca fiind deductibila din punct de vedere fiscal, deoarece societatea nu a inregistrat in anul ...productie in curs sau venituri din vanzarea produselor finite, facem mentiunea ca in conformitate cu prevederile legale mentionate mai sus aceasta cheltuiala a fost efectuata in scopul realizarii veniturilor impozabile ce au fost efectuate in anul ..deoarece **fara acesta cheltuiala nu ar fi existat obiectul muncii, nu ar fi avut unde sa se realizeze productia de peste, implicit realizarea venitul ce se ia in calcul la stabilirea profitului impozabil.**

Din punct de vedere fiscal, in conformitate cu prevederile pct. 12 din H.G. nr. 44/2004 date in aplicarea art. 19 al(1) din Legea nr. 571/2003 , in vederea determinarii profitului impozabil ,veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991 ,cu modificarile si completarile ulterioare ,precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor,din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

In vederea determinarii profitului impozabil , analiza cheltuielilor se efectueaza in conformitate cu prevederile art. 21 al(2) ,al(3) si al(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in care se mentioneaza in mod expres care sunt cheltuielile deductibile, deductibile limitat si

nedeductibile la calculul profitului impozabil iar in situatia in care o anumita cheltuiala nu se regaseste in cadrul celor expres mentionate pentru analiza caracterului deductibil al acesteia se are in vedere principiul general prevazut la al(1) .

In acest sens este dat si un punct de vedere de catre Directia Generala Legislatie Impozite Directe din cadrul Ministerului Finantelor Publice prin adresa nr....

Avand in vedere documentele aduse in sustinere de catre societate cat si cele aratate mai sus, se retine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au considerat in referatul cu propuneri de solutionare ca veniturile realizate de catre contestatoare in anul ..sunt nesemnificative in raport cu cheltuiala efectuata cu redeventa, deoarece Codul fiscal nu limiteaza caracterul deductibil al cheltuielilor de marimea venitului obtinut ,motiv pentru care contestatia urmeaza sa fie admisa pentru acest capat de cerere cu privire la **suma .. lei reprezentand diferenta de impozit pe profit stabilita in plus pentru anul .. .**

B)-Cu privire la suma de .. lei impozit pe profit aferent sumei de .. lei reprezentand cheltuieli pe perioada

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca suma de ... lei reprezinta cheltuieli cu obiecte de inventar sau valoarea unui mijloc fix amortizabil in conditiile in care contestatarul depune documente justificative aferente sumei de ... lei careia ii corespunde suma de ... impozit pe profit contestat.

In vederea solutionarii acestui capat de cerere organele de solutionare a contestatiei au solicitat contestatarei prin adresa nr...., sa prezinte o copie xerox a facturii ce face obiectul cauzei ,precum si orice alte documente in sustinerea acesteia.

Prin adresa nr.... contestatarul inaintea Biroului solutionare contestatii factura .. in copie xerox conform cu originalul, factura ce face obiectul contestatiei, cat si alte documente de insotire si de inregistrare in contabilitate ,respectiv : traducerea facturii in limba romana,certificatul ... Invoice ...,CMR ...,declaratia vamala nr...,NIR ..., cursul valutar la care s-a calculat valoarea de intrare in contabilitate a plaselor achizitionate ,nota contabila din...,registrul jurnal cu pozitia inregistrarii in contabilitate a facturii,nota contabila din ... de stornare si respectiv nota de receptie si constatare diferite din data de

In drept -sunt aplicabile prevederile art.24 al(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si art. 1al(1) din H.G. nr. 105/31.01.2007privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Art.24 al(2). Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.”

Art.1.al(1)” Începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile [art. 3 alin. 2 lit. a\) din Legea nr. 15/1994](#) privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 1.800 lei.”

Din analiza documentelor susmentionate si prezentate in sustinerea cauzei se retine ca S.C. a achizitionat cu factura ... un numar de ... plase de pescuit ,de dimensiuni diferite cu caracteristici diferite .

In urma calculului efectuat cu privire la valoarea fiecărei plase de pescuit in parte, calculata la un curs al dolarului SUA de ... lei ,a reiesit faptul ca .. plase se incadreaza in categoria obiectelor de inventar dat fiind faptul ca valoarea fiecărea se incadreaza sub valoarea de ... lei ,iar .. plase, respectiv cea in valoarea de ... dolari si cea de-a doua in valoare de ... dolari depasesc valoarea de ...lei, acestea indeplinind conditiile de a fi mijloc fix.

Astfel ,din cele .. plase de pescuit achizitionate cu factura ... , numai .. plase ,respectiv *plasa de nailon multifilament* ... in valoare de... lei si *plasa de nailon multifilament* in valoare de ... lei indeplinesc conditiile cumulative de mijloc fix amortizabil iar celelalte .. plase de pescuit se incadreaza in categoria obiectelor de inventar.

Asadar, se retine ca organul de inspectie fiscala in mod gresit a retinut ca toate cele .. plase de pescuit achizitionate reprezinta un tot unitar , incadrandu-le in functie de valoarea totala ca fiind un mijloc fix amortizabil iar societatea sa recupereze aceasta cheltuiala pe calea amortizarii.

Avand in vedere actele normative invocate cat si cele precizate in continutul deciziei de solutionare ,organul de solutionare a contestatiei va aplica prevederile art. 216 al(3) ,art. 218 al(3) din O.G. nr. 92/2003,cu modificarile si completarile ulterioare, privind Codul de procedura fiscala in care se stipuleaza :

Art.216(3)Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

218(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.

In consecința, Decizia de impunere nr.... urmează să se desființeze parțial pentru suma de ... lei impozit pe profit aferent sumei de ... lei reprezentând cheltuielile nedeductibile stabilite de organul de control pe perioada urmand ca organele de inspectie fiscala sa incheie un nou act in care sa recalculeze impozitul pe profit in functie de mențiunile facute in continutul deciziei de soluționare, și anume ca ... din plasele achiziționate de societate se încadrează în categoria obiectelor de inventar iar două dintre acestea se încadrează în categoria mijloacelor fixe amortizabile.

In speta sunt aplicabile și dispozițiile pct. 11.5 pct. 11.6 , pct. 11.7 din Ordinul nr. 2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și pct. 102.5 din H.G. nr. 1050/2004:

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.

C.-Cu privire la suma de .. lei ,impozit pe profit aferent sumei de ... lei ,prima compensatorie acordată din fonduri europene neramburabile.

In fapt.- SC ... prin proiectul “Acvacultura durabilă în cadrul ariei speciale de protecție avifaunistică Lacul ..” derulat prin Programul Operațional pentru Pescuit .. a beneficiat în cursul anului .. de suma de .. lei reprezentând prima compensatorie acordată pentru pierderile de producție înregistrate în anul .. datorită pasarilor ihtiofage în conformitate cu prevederile art.30”Măsuri pentru mediul acvatic “ din Regulamentul

(CE) nr.1198/2006 al Consiliului din 27 iulie 2006 privind Fondul European pentru pescuit coroborat cu prevederile art.11 “ Masuri pentru mediul acvatic din Regulamentul (CE) nr. 498/2007 al Comisiei din 26 martie 2007 de stabilire a unor norme detaliate pentru punerea in aplicare a Regulamentului CE nr. 1198/2006 al Consiliului privind Fondul European pentru pescuit .

Din constatările organelor de inspectie fiscala se retine ca societatea si-a inregistrat in anul ...primele compensatorii ,ce i-au fost virate cu...nr. .. si OP nr.... in suma totala de... lei, in contul de venituri 7588 “Alte venituri din exploatare” iar concomitent societatea si-a diminuat productia in curs prin inregistrarea contabila 331=711 (..) fara a avea la baza un document justificativ de stornare a veniturilor.

Astfel ca organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala nr.... au considerat ca suma de .. incasata de societate in luna ... reprezinta un venit impozabil aferent productiei in curs cu un impozit pe profit aferent in suma de ..lei .

Avand in vedere speta in cauza in conformitate cu prevederile art. 213 al(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare **organul de solutiune** a contestatiei a solicitat Directiei generale legislatie si proceduri fiscale din cadrul A.N.A.F. prin adresa nr. . ,un punct de vedere **cu privire la tratamentul fiscal al sumei de ... lei** incasata de S.C. .. constand in prime compensatorii acordate din fonduri europene nerambursabile de catre Autoritatea de Management pentru Programul Operational pentru Pescuit, cu scopul acoperirii pierderilor de productie inregistrate in anul ... datorita pasarilor ihtiofage cat si cu privire la modul de inregistrare a acestora in contabilitate .

Prin adresa nr.... ,Directia generala legislatie si proceduri fiscale din cadrul A.N.A.F ,inainteaza Biroului solutionare contestatii punctul de vedere cu privire la regimul fiscal din punct de vedere al impozitului pe profit aplicabil sumei de ... lei reprezentand prime compensatorii incasate de S.C. ... in cursul anului .. din fonduri europene nerambursabile cu scopul acoperirii pierderilor din productia inregistrata in anul... datorita pasarilor ihtiofage cat si adresa nr.... a Directiei de legislatie si reglementari contabile cu privire la modul de inregistrare la modul de inregistrare a primelor compensatorii in contabilitate.

In ceea ce priveste la modul de inregistrare in contabilitate a primelor compensatorii acordate din fonduri europene nerambursabile, se precizeaza ca “in conformitate cu pct. 36 alin. (1) si (2) din reglementarile contabile conforme cu *Directiva a patra a Comunitatilor Economice Europene,parte componenta a Regelemntarilor contabile conforme cu directivele europene,aprobrate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 3055/2009 cu modificarile si completarile ulterioare,aplicabile incepand cu 1 ianuarie 2010*, elementele prezentate in situatiile financiare anuale se evalueaza in conformitate cu principiile contabile generale prevazute de reglementari, **conform contabilitatii de angajamente**.

Astfel, efectele tranzactiilor si ale altor evenimente sunt recunoscute atunci cand tranzactiile si evenimentele se produc (si nu pe masura ce numerarul

sau echivalentul sau este incasat sau platit) si sunt inregistrate in contabilitate si raportate in situatiile financiare ale perioadelor aferente.

Veniturile si cheltuielile care rezulta direct si concomitent din aceeasi tranzactie sunt recunoscute simultan in contabilitate, prin asocierea directa intre cheltuielile si veniturile aferente, cu evidentierea distincta a acestor venituri si cheltuieli.

Potrivit pct. 233 alin. (1) din aceleasi reglementari contabile in categoria subventiilor se cuprind subventiile aferente activelor si subventiile aferente veniturilor.

Conform pct. 234 alin. (1) si pct. 235 din reglementarile contabile, subventiile aferente activelor reprezinta subventii pentru acordarea carora principala conditie este ca entitatea beneficiara sa cumpere, sa construiasca sau achizitioneze active imobilizate. Subventiile aferente veniturilor cuprind toate subventiile, altele decat cele pentru active.

Corespunzator pct. 236 din aceleasi reglementari contabile, subventiile se recunosc, pe o baza sistematica, drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

In cazul in care intr-o perioada se incaseaza subventii aferente unor cheltuieli care nu au fost inca efectuate, **subventiile primite nu reprezinta venituri ale acelei perioade curente.**

Astfel, subventiile aferente veniturilor se recunosc ca venituri (ct. 741 "Venituri din subventii de exploatare") ale perioadei in care sunt efectuate cheltuielile corespunzatoare.

Entitatile care deruleaza Programe de finantare, prin care primesc fonduri nerambursabile, vor utiliza tratamentul contabil aplicabil pentru subventii, in vederea contabilizarii operatiunilor generate de primirea si utilizarea acestor fonduri.

Rationamentele contabile utilizate la reflectarea in contabilitate a fondurilor astfel primite vor avea in vedere atat prevederile din contractele de finantare cat si reglementari contabile si politicile contabile aplicabile beneficiarilor de fonduri.

Evidentierea in contabilitate a operatiunilor determinate de primirea unor subventii aferente veniturilor care sa compenseze unele cheltuieli suportate in perioade trecute ,se efectueaza astfel:

-recunoasterea dreptului de a incasa o suma :

445	=	741
"Subventii"		"Venituri din subventii de exploatare"

-incasarea sumei din contul de disponibil :

5121	=	445
"Conturi la banci in lei "		"Subventii"

In ceea ce priveste operatiunea de reducere a stocului din contul 331”Produse in curs de executie “inregistrarea acestei operatiuni nu are legatura cu data incasarii subventiei .

In masura in care au fost constatate pierderi de stocuri acestea trebuiau evidentiata in anul ... si nu la data primirii subventiei “

Aceleasi reglementari privind subventiile sunt cuprinse si in Ordinul 1752/2005 cu modificarile si completarile ulterioare ,aplicabil pana la 31 decembrie 2009.

In ceea ce priveste regimul fiscal din punct de vedere al impozitului pe profit alicabil sumei de ... lei reprezentand prime compensatorii incasate de S.C. ... in cursul anului ..din fonduri europene nerambursabile cu scopul acoperirii pierderilor din productia inregistrata in anul .. datorita pasarilor ihtiofage Directia Generala de Metodologii fiscale ,Indrumare si asistenta a contribuabililor precizeaza ca sunt de acord cu constatarile si masurile dispuse de organul fiscal prin Raportul de inspectie fiscala .. din .. dar nu isi motiveaza in niciun fel aceasta afirmatia si anume daca se refera faptul ca venitul din subventie a fost impozitat in anul .. cand a fost incasat de societate sau la faptul ca societatea si-a diminuat productia in curs cu valoarea subventiei primite.

In drept - spetei supuse analizei ii sunt aplicabile si prevederile art. 19 al(1), art. 20 al(1) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza :

ART.19 Reguli generale**(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.**

ART. 20 Venituri neimpozabile

Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

c) veniturile din anulara cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anulara provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, precum și veniturile din restituirea sau anulara unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere;

Fata de cadrul legal invocat mai sus se retine ca 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.

De asemenea in conformitate cu pct. 36 alin. (1) si (2) din reglementarile contabile conforme cu Directiva a patra a Comunitatilor Economice Europene,parte

componenta a Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 3055/2009 cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu 1 ianuarie 2010, elementele prezentate in situatiile financiare anuale se evalueaza in conformitate cu principiile contabile generale prevazute de reglementari, **conform contabilitatii de angajamente.**

Astfel, efectele tranzactiilor si ale altor evenimente sunt recunoscute atunci cand tranzactiile si evenimentele se produc (si nu pe masura ce numerarul sau echivalentul sau este incasat sau platit) si sunt inregistrate in contabilitate si raportate in situatiile financiare ale perioadelor aferente.

Veniturile si cheltuielile care rezulta direct si concomitent din aceeasi tranzactie sunt recunoscute simultan in contabilitate, prin asocierea directa intre cheltuielile si veniturile aferente, cu evidentierea distincta a acestor venituri si cheltuieli.

Potrivit pct. 42”principiul independentei exercitiului “ din aceleasi reglementari contabile “Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercitiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor”

Conform pct. 236 *din aceleasi reglementari contabile, subventiile se recunosc, pe o baza sistematica, drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.”*

Astfel, subventiile aferente veniturilor se recunosc ca venituri 741 “Venituri din subventii de exploatare”) ale perioadei in care sunt efectuate cheltuielile corespunzatoare.”

Referitor la Raportul tehnic de evaluare prezentat in sustinere de catre petenta cu privire la pierderile de stocuri se retine ca acestea trebuiau evidentiata de catre aceasta in perioada in care s-au produs respectiv in anul ..

In conformitate cu prevederile art. 105 alin.(1), art. 94 alin.(2) li.a) si alin.(3) litera e) din Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art.105

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

“Art.94 -Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;”

Fata de prevederile legale incidente spetei si din analiza Raportului de inspectie fiscala se retine ca nu rezulta cu claritate situatia de fapt a societatii in sensul ca in Decizia de impunere , impozitul pe profit a fost stabilit pentru anul.. cand a fost luata in calcul la venituri subventia de .. lei aferenta anului .. potrivit Ordinului 59/2010 cand societatii i s-a recunoscut dreptul de a o incasa , fara insa sa se tina cont de faptul ca subventia trebuia recunoscuta ca venit al perioadei in care sunt efectuate si cheltuielile corespunzatoare pe care le compenseaza.

In concluzie urmeaza ca in temeiul prevederilor art.216 alin.(3) si art.218 alin.(3) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare potrivit carora :

Art.216(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

218(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.

Sa se desfiinteze partial Decizia de impunere nr... pentru suma de ... lei reprezentand impozit pe profit aferent primei compensatorie acordata din fonduri europene neramburabile in suma de .. pentru acoperirea pierderilor de productie aferente anului .., urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze situatia societatii potrivit prevederilor legale incidente spetei si in baza datelor raportate in situatiile financiare anuale si sa recalculeze impozitul pe profit in functie de veniturile si cheltuielile aferente perioadei corespunzatoare .

In speta sunt aplicabile si dispozitiile ,pct.11.5 pct. 11.6 , pct.11.7 din Ordinul nr. 2137/25.05.2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si pct. 102.5 din H.G. nr. 1050/2004:

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect

al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere in suma de .. lei aferente impozitului pe profit pentru care actul atacat va fi desfiintat partial respectiv pentru suma de ...lei ,se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul conform principiului de drept “ accessorium sequitur principale “ ,motiv pentru care se va desfinta decizia de impunere si pentru acest capat de cerere.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente debitului in suma de ..lei pentru care contestatia urmeaza sa fie admisa cat si la majorarile de intarziere aferente sumei de... lei (.. lei)impozit pe profit pentru care actul administrativ fiscal se va desfiinta partial, se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu poate delimita quantumul majorarilor de intarziere aferent acestor debite ,motiv pentru care se va desfiinta decizia de impunere atacata si pentru suma de ... lei reprezentand accesorii, urmand ca organele de inspectie fiscala sa le recalculeze si sa stabileasca quantumul acestora in functie de cele precizate in decizia de solutionare.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 19 al(1), art. 21 al(1)) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , 216 al(3) ,art. 218 al(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , art. 1 din H.G. nr. 105/31.01.2007 , pct. pct. 9 si 9.1 din Ordinul nr.2137/2011, privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu art. 205, art. 206, art. 209, art. 213 si art. 216 al(1)(3)din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, se

D E C I D E :

Art.1.-Admiterea partiala a contestatiei S.C. ...pentru suma de ... lei reprezentand diferenta de impozit pe profit stabilita in plus pentru anul

Art.2.-Anularea partiala a Deciziei de impunere nr. ...cu privire la suma de... lei reprezentand diferenta de impozit pe profit stabilita in plus pentru anul ..

Art.3.-Desfiintarea partiala a *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr....* pentru suma de ...ei urmand ca organele de inspectie fiscala , prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia desfiintata , sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade a impozitului pe profit contestat tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate in prezenta decizie.

Art.4 Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul .. in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV ,

.....

...