



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor **DOSAR NR. 75/2012**

DECIZIA NR. 70 / 17.12.2012

privind soluționarea contestației depusă de **OSCRRA**
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../23.11.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. ..15.11.2012, în legătură cu contestația depusă de **OSCRRA**, cu sediul în loc..., str. Principală, nr..., jud.Bistrița-Năsăud, având CUI ... și Nr.înreg. la ORC J/06/....

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../30.10.2012 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, act administrativ fiscal prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă totală de .. lei, din care suma de .. lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată, suma de .. lei reprezintă dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, iar suma de .. lei reprezintă penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală, constatăm că în speță Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza datelor și a documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. ../30.10.2012 (filele 96-98) emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, s-au stabilit în sarcina **OSCRRA**. obligații suplimentare de plată în sumă totală de .. lei, din care suma de .. lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată, suma de .. lei reprezintă dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, iar suma de .. lei reprezintă penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatările organelor de control se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. 492/30.10.2012 (filele 39-91) și au vizat perioada 01.07.2009-30.06.2012.

În concret, constatările organelor de inspecție fiscală care au dus la stabilirea de sume suplimentare contestate, reprezentând taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente, sunt următoarele:

OSCRRA. s-a înființat la data de 21.04.2009, având ca obiect de activitate silvicultura și alte activități forestiere. Din data de 23.04.2009 unitatea a devenit

plătitoare de TVA prin opțiune, iar perioada fiscală pentru depunerea decontului de TVA a fost luna calendaristică.

Organele de inspecție au constatat că în perioada verificată contestatoarea a încasat, de la .., diverse sume de bani sub formă de alocații bugetare, în baza Hotărârilor Consiliului Local nr.../24.04.2009, nr.../26.02.2010, nr.../04.02.2011 și nr.../31.01.2012 (filele 50-62). Aceste sume au fost utilizate pentru plata unor materiale și prestări servicii în domeniul forestier, cum ar fi: pază și protecție, întreținerea și modernizarea căilor de acces, lucrări de igienizare a pădurilor, lucrări de reîmpăduriri, etc.

Invocând prevederile art. 137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.18 alin.(1) din Normele de aplicare, organele de inspecție fiscală au considerat că sumele respective intră în baza de impozitare a TVA, întrucât reprezintă alocații bugetare acordate pentru subvenționarea diferitelor lucrări de administrare și a altor servicii în domeniul forestier (realizate și, respectiv, prestate în perioada 01.07.2009-30.06.2012), exigibilitatea TVA intervenind la data încasării „*subvențiilor*” de la bugetul local.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit sume suplimentare de plată (lunar), calculând taxă pe valoarea adăugată colectată în cotă de 19%, respectiv 24% aferentă sumelor încasate în perioada 01.07.2009-31.12.2011 de la Consiliul local sub formă de alocații bugetare, aplicând procedeul sutei mărite (filele 63-68).

Situația privind TVA suplimentar de plată pentru anii 2009, 2010 și 2011 este prezentată la filele 73-75 din dosar.

Conform sumelor înscrise în anexele respective (filele 63-68, respectiv 73-75) și celor menționate în raportului de inspecției fiscale (fila 81), **suma reprezentând TVA colectată stabilită suplimentar la control este în cuantum de ... lei**, iar suma reprezentând sold TVA de plată la finele controlului este în cuantum de ... lei.

În raportul de inspecție fiscală se menționează faptul că aferent **diferențelor stabilite la TVA în sumă de .. lei**, în conformitate cu prevederile art.119 și 120 din Codul de procedură fiscală, s-au calculat **majorări de întârziere în cuantum de .. lei (fila 81) și penalități de .. lei (.. x 15%)**.

Urmare a stabilirii de sume suplimentare a fost emisă Decizia de impunere nr. ../30.10.2011(filele 96-98) pentru suma totală de ... lei, în care sunt înscrise următoarele obligații fiscale:

.... lei – taxă pe valoarea adăugată;

.... lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

.... lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr.../30.10.2012 petenta a formulat și a depus contestație înregistrată la AIF Bistrița-Năsăud sub nr. ../12.11.2012 (filele 101-108).

Contestația și referatul cu propuneri au fost transmise Biroului de soluționare a contestațiilor prin adresa nr. ../15.11.2012 (filele 109-116), înregistrată la registratura D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. ../23.11.2012.

Prin adresa nr.../06.12.2012 (fila 121) s-a solicitat contestatoarei transmiterea unor documente și explicații scrise în vederea stabilirii stării de fapt reale cu privire la activitatea desfășurată în perioada verificată.

Cele solicitate au fost înaintate cu adresa înregistrată la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr.../10.12.2012 (filele 122-164). Pe lângă documentele și motivările completatoare, contestatoarea a făcut și unele precizări cu privire la sumele contestate, respectiv la cuantificarea bazei impozabile înscrisă în decizia atacată și majorările de întârziere calculate.

Astfel, din cererea inițială și completările ulterioare, reținem că petenta contestă Decizia de impunere pentru suma totală de .. lei, din care suma de .. lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată, suma de . lei reprezintă dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, iar suma de . lei reprezintă penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În susținerea cererii sale, contestatoarea invocă următoarele motive:

Sumele încasate de la Consiliul Local sub formă de alocații bugetare nu intră sub incidența prevederilor art.137 alin.(1) din Codul fiscal întrucât nu sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la pct.18 alin (1) din Normele date în aplicarea art.137 din Codul fiscal, și anume:

- subvenția nu este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv nu este stabilită pe unitatea de măsură și nici în sume absolute sau procentual;

- cumpărătorii nu beneficiază de subvenția acordată, în sensul că prețul bunurilor și al serviciilor achiziționate de aceștia nu este mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției;

Sumele primite de la Consiliul Local ..sub forma alocațiilor bugetare intră sub incidența prevederilor alin.(2) al pct.18 din norme, în sensul că nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul local care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, pentru acoperirea unor cheltuieli sau pentru alte situații similare. În acest sens, contestatoarea prezintă motivele pentru care a solicitat Consiliului Local ... acordarea unor sume necesare pentru realizarea parametrilor de calitate și pentru acoperirea unor cheltuieli. Conform completărilor transmise ulterior prin adresa nr.30458/10.12.2012 contestatoarea arată că sumele primite sub forma alocațiilor bugetare de la Primăria .. au fost acordate în baza Hotărârilor Consiliului Local, prezentând concret, pentru fiecare an, modul de utilizare a sumelor primite sub această formă. Conform situației de la fila 163, rezultă că sumele respective au fost destinate preponderent acoperirii cheltuielilor cu salariile și contribuțiilor aferente, iar diferența a fost angajată pentru cheltuieli cu carburanții, piesele de schimb, convorbiri telefonice, consumabile, etc, toate aceste cheltuieli fiind efectuate în vederea asigurării pazei suprafeței fondului forestier și efectuării lucrărilor strict necesare pentru îndeplinirea parametrilor de calitate;

Sumele la care organele de inspecție fiscală au calculat TVA au fost incluse în baza de impozitare la nivelul Consiliului Local .. – Activitate economică având CUI ., care dealtfel a înființat **OSCRRA.**, și care a colectat TVA aferentă tuturor livrărilor și prestărilor de servicii în perioada verificată. În fapt, Consiliul Local .. – activitate economică- face livrări de materiale lemnoase și prestări servicii către

diverși beneficiari, facturând aceste livrări și prestări cu TVA. Prin urmare, nu se impunea introducerea în baza de impozitare a sumelor transferate de Consiliul Local .. către **OSCRRA** sub forma alocațiilor, întrucât s-ar fi ajuns la o dublă impunere pentru aceleași venituri. În acest sens, contestatoarea anexează copii după jurnalele de vânzări ale Consiliul Local .. (filele 1-29).

Concluzionând, contestatoarea menționează că se impune analiza globală a celor două entități, respectiv **OSCRRA** și Consiliul Local .., care au desfășurat o acțiune unică ce nu a prejudiciat în niciun fel bugetul de stat ci a adus atingere doar unor condiții de formă.

Referitor la baza impozabilă stabilită suplimentar și la calculul majorărilor de întârziere, prin completările transmise ulterior (adresa nr.../10.12.2012), contestatoarea arată faptul că în Fișa privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, baza impozabilă suplimentară nu este corect evidențiată, iar majorările de întârziere s-au calculat prin luarea în considerare ca perioadă fiscală a lunii calendaristice, în condițiile în care după data de 01.01.2010 unitatea avea ca perioadă fiscală trimestrul calendaristic.

Având în vedere argumentele de fapt și de drept expuse, contestatoarea solicită admiterea contestației în sensul desființării Decizie de impunere nr.... din data de 30.10.2012 și emiterea unei noi decizii de impunere cu o nouă bază de impozitare.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

În fapt, OSCRRRA. a fost înființat în luna aprilie 2009, în baza Legii nr. 46/2008 privind Codul silvic și a Hotărârii Consiliului Local ..(filele 154-156), în vederea administrării fondului forestier proprietate publică a comunei ...

Conform Regulamentului privind organizarea și funcționarea **OSCRRA** Cap.VII „*Bugetul de venituri și cheltuieli*” (filele 139-152), veniturile ... sunt constituite, printre altele, și din fondurile alocate prin bugetul local al proprietarului care l-a constituit, respectiv a Consiliului Local ..(fila 142).

În perioada 2009-2011, conform Hotărârilor Consiliului Local nr.../24.04.2009 (filele 49-54), nr.../26.02.2010 (filele 55-57) și nr.../04.02.2011 (filele 58-60), în vederea administrării fondului forestier proprietate publică a comunei ..., prin bugetele de venituri și cheltuieli aferente s-au aprobat **acordarea** de alocații bugetare **OSCRRA**. astfel:

- pentru anul 2009, suma de .. (fila 49);
- pentru anul 2010, suma de ... lei (fila 55);
- pentru anul 2011, suma de .. lei (fila 58).

Ca urmare, **OSCRRA a încasat**, în perioada 2009-2011 alocații bugetare de la Consiliul Local ... în sumă totală de .. lei (filele 63-68), astfel:

- pe parcursul anului 2009, suma de ... lei;
- pe parcursul anului 2010, suma de ... lei;
- pe parcursul anului 2011, suma de ... lei;

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, aceste sume au fost înregistrate în contabilitatea **OSCRRA** la venituri și au fost **destinate**, în proporție

de peste 80% acoperirii cheltuielilor cu salariile și contribuțiile aferente, iar diferența pentru plata cheltuielilor cu carburanți, piese de schimb, convorbiri telefonice, consumabile, etc (filele 63-68 și 163). Toate aceste cheltuieli au fost efectuate în vederea administrării fondului forestier proprietate publică a comunei ... respectiv asigurării pazei suprafeței fondului forestier și efectuării lucrărilor necesare pentru îndeplinirea parametrilor de calitate.

În raport cu starea de fapt descrisă mai sus și a normelor legale aplicabile speței, urmează a se stabili dacă sumele reprezentând alocații bugetare încasate de la ... în perioada anilor 2009-2011 intră în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată și, ca urmare, dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit, aferent acestor sume, TVA suplimentară și accesoriile corespunzătoare.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale: art. 137 alin.(1) din Codul fiscal și pct. 18.(1)-(2) din normele date în aplicarea articolului respectiv.

Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

Norme metodologice:

18. (1) Potrivit art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru aceste subvenții intervine la data încasării lor de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) subvenția este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual;

b) cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției.

(2) Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale, de la bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin. (1), respectiv subvențiile care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare.

Având în vedere prevederile legale suscitade, rezultă că, în principiu, se cuprind în baza de impozitare a taxei și sumele primite de la bugetele locale reprezentând subvențiile legate direct de prețul bunurilor livrate sau al serviciilor prestate. În conformitate cu Normele de aplicare, pentru ca o subvenție legată direct de prețul livrării/prestării să fie inclusă în baza de impozitare este necesar ca aceasta să îndeplinească, cumulativ, două condiții și anume:

- a) să poată fi determinată concret (în sumă absolută sau cote procentuale), înainte de desfășurarea activității, pe unitatea de măsură a bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;
- b) beneficiarii direcți ai subvenției acordate sunt cumpărătorii, în sensul că prețul bunurilor sau serviciilor achiziționate de către aceștia să fie inferior prețului aceluiași produs sau serviciu valorificat în absența subvenției.

Raportat la starea de fapt prezentată anterior, rezultă indubitabil că sumele încasate de către **OSCRRA**. de la .., reprezentând alocații bugetare acordate în vederea administrării fondului forestier proprietate publică a comunei .., nu pot fi încadrate în categoria subvențiilor care trebuie incluse în baza de impozitare, având în vedere că aceste sume nu întrunesc condițiile cumulative cerute imperativ de normele legale.

Organele de control, prin constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală și actul de impunere, nu demonstrează în niciun fel că respectivele sume ar reprezenta, prin prisma condițiilor impuse de normele legale, astfel de subvenții și, prin urmare, argumentele vizând forma de organizare și reflectare a activității **OSCRRA** în directă corelației cu modul de valorificare a materialului lemnos, nu pot prevala în fața fondului problematicii din speța analizată.

Având în vedere toate aceste considerente, este limpede că sumele încasate de către OSCRRRA pe perioada anilor 2009-2011 de la sub forma alocațiilor bugetare nu se includ în baza de impozitare a taxei și, pe cale de consecință, actul de impunere urmează să fie desființat.

Din perspectiva acțiunii de reverificare ce se va realiza ca urmare a desființării actului de impunere contestat, organul de inspecție va analiza, principial, și îndrumările transmise de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul MFP, prin adresa nr.341737/07.09.2009.

În subsidiar, având în vedere cele semnalate prin adresa nr...(filele 163-164) cu privire la baza de impozitare înscrisă în decizia de impunere atacată, precum și cu privire la calculul majorărilor de întârziere, constatăm că sunt întemeiate criticile contestatoarei vizând corecta determinare a bazei de impunere înscrise în documentele de inspecției, precum și a neconcordanței datelor cuprinse în acestea, cu influență directă asupra taxei. Sunt, de asemenea, justificate observațiile contestatoarei privitoare la erorile de calcul ale accesoriilor determinate de greșita încadrare în perioada fiscală.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art.210 alin.(1) și art.216 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr.../30.10.2012 pentru suma totală de .. lei, din care suma de .. lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată, suma de . lei reprezintă dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată iar suma de . lei reprezintă penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, cu aplicarea prevederilor art.216 alin.(3¹) din Codul de procedură fiscală.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Cluj.

p. DIRECTOR EXECUTIV,