

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 841 din 04 noiembrie 2013
privind soluționarea contestației formulate de X din ..., județ ...

Cu adresa nr. .../04.09.2013, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiesti** sub nr. ../11.09.2013, **Administrația județeană a Finanțelor Publice ... - Activitatea de Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulate de X din ..., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./01.08.2013* emisă de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală ...

Decizia de impunere nr. .../01.08.2013 a avut la bază măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 01.08.2013 și înregistrat la organul fiscal sub nr...../01.08.2013.

X are domiciliul fiscal în ..., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. ... și are codul unic de înregistrare fiscală

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **y lei** reprezentând:

- y lei impozit profit;
- y lei accesorii aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de 05.08.2013, iar contestația a fost depusă și înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr./29.08.2013.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Sușinerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...] contest următoarele obligații fiscale suplimentare stabilite, conform RIF nr. .../01.08.2013 si Decizia de impunere nr...../01.08.2013:[...]

-TOTAL y lei

In susținerea prezentei contestații, va prezentăm câteva aspecte sesizate după intrarea în posesie a documentelor întocmite în urma inspecției fiscale:

Analizând [...] Raportul de inspecție fiscală observăm câteva necorelari:

- pentru anul 2011, se face referire la structura pe culturi pentru anul agricol 2010-2011 dar se prezintă ca si document justificativ Decizia APIA nr...../19.12.2011 aprobată în ultima luna a anului 2011 si primită în urma cererii de plată nr..... depusă la APIA în luna mai 2011.

- pentru anul 2012, se face referire la structura pe culturi pentru anul agricol 2011-2012 dar se prezintă ca si document justificativ Decizia APIA nr...../04.12.2012 aprobată în ultima luna a anului 2012 si primită în urma cererii de plată nr..... din luna mai 2012.

- se asociază expresia «a primit Decizia» cu «venituri realizate» fără a se prezenta un temei legal coerent si corect din care sa reiasă obligația societății de a înregistra suma aprobată ca reprezentând total plăți de sprijin, în contul 7417 Venituri din subvenții, la momentul primirii Deciziei.

- art. 19, alin. (I) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal prevede o regula generala de calcul a profitului impozabil pentru an fiscal si nu pentru un an agricol.

Constatam ca organul de inspecție fiscală a asociat eronat «anul fiscal» cu «anul agricol» fără sa țina cont de particularitățile monografiei contabile pentru activitatea agricolă de cultura cerealelor si de faptul ca aceasta activitate are un alt ciclu: un an agricol (o campanie) începe în toamna anului curent cu primele lucrări de arat si insamantat si se termina anul următor, odată cu recoltatul ultimei culturi înființate.

Menționam ca în contul 331 Produse în curs de execuție sunt cumulate toate cheltuielile, înregistrate de societate (prin nota contabilă: 331=711) de la începutul lucrărilor agricole (arat, insamantat, fertilizat, etc) pana la recoltare, inclusiv cheltuielile ocazionate de recoltarea produselor finite, care se realizează si înregistrează în anul următor (prin nota contabilă: 345=331). O parte din aceste cheltuieli sunt compensate prin subvenții acordate de către stat în baza actelor normative menționate în Deciziile APIA.

Totodată, înregistrările sumelor încasate drept subvenții sunt înregistrate corect de societate, în concordanță cu prevederile Ordinului nr. 3055 din 29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Secțiunea 8 Reguli de evaluare, 8.8. Subvenții și active primite prin transfer de la clienți, punctul 236, alin(1): « subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze», și alin (2) (omis de organul de control): «in cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente».

Menționăm aici, faptul că veniturile din subvenții au fost înregistrate în contabilitate în contul 7417 Venituri din subvenții, pe măsura ce acestea au fost primite (încasate) și au compensat cheltuielile pentru care aceste subvenții au fost aprobate și acordate, moment până la care acestea se regăsesc înregistrate în contul 472 Venituri în avans. Totodată, menționăm că a fost aplicată Monografia contabilă privind subvențiile aferente domeniului agricol (existența în manualele de contabilitate și omisi de organul de inspecție fiscală), conform căreia dacă în perioada în care se primește subvenția nu au fost efectuate cheltuielile aferente, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade, iar dacă în perioada în care se încasează subvenția, au fost suportate și înregistrate cheltuielile pe care urmează să le acopere subvenția respectivă, aceasta se înregistrează ca și venituri ale perioadei respective (perioada în care se încasează subvenția).

În concluzie, afirmația echipei de inspecție fiscală, la prezentarea «motivului de fapt», ca: «- societatea nu a înregistrat subvenția în anul fiscal pentru care a fost primită» este total eronată.

Drept urmare, având în vedere aspectele prezentate, solicităm: anularea următoarelor obligații fiscale suplimentare pentru perioada fiscală 2011-2012, stabilite de organul de inspecție fiscală, în mod eronat:

- diferențe impozit pe profit 2011-2012	= y lei
- dobânzi/majorări de întârziere, aferente	= y lei
- penalități de întârziere, aferente	= y lei
TOTAL	= y lei[...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 01.08.2013 la X din com., jud., s-au menționat următoarele, referitor la sumele contestate:

"[...]Perioada:01.01.2011 – 31.12.2013 Pentru
anul 2011 X a primit Decizia nr. .../19.12.2011 de acordare a platilor în cadrul schemelor de sprijin pe suprafața – campania 2011 în suma totală de y lei din care avans de y lei.

În anul 2011 societatea a înregistrat în contul 7417 „Venituri din subvenții suma de ... lei iar suma de y lei a fost înregistrată în anul 2012.

Pentru anul 2011 societatea a constituit, declarat și achitat la organul fiscal teritorial impozit pe profit în suma de y lei.

În anul 2011 organul de inspecție fiscală a majorat baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de y, care provine din:

- suma de y lei reprezintă diferența de subvenție aferentă anului 2011 înregistrată de societate în anul 2012.

În conformitate cu art. 19, alin. (1) din Legea 571/2003, Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „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”.

De asemenea în conformitate cu Ordinul nr. 3955/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Secțiunea 8 Reguli de evaluare, *8 Subvenții și active primite prin transfer de la clienți, punctul 236 alin. (1) : „subvențiile se recunosc pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le completeze” iar în Cap. VII Funcțiunile conturilor se precizează: „În creditul contului 741 „Venituri din subvenții de exploatare” se înregistrează subvențiile de exploatare primite sau ce urmează să fie primite (y)”.[...]

Pentru anul 2013, X a primit Decizia nr. .../04.12.2012 de acordare a platilor în cadrul schemelor de sprijin pe suprafața – campania 2012 în suma totală de y avans de y lei.

În anul 2012 societatea a înregistrat în contul 7417 „Venituri din subvenții suma de y lei, iar suma de y lei a fost înregistrată în anul 2013.

Pentru anul 2012 societatea a constituit, declarat și achitat la organul fiscal teritorial impozit pe profit în suma de y lei.

În anul 2012 organul de inspecție fiscală a majorat baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de y lei, care provine din:

-suma de y lei, reprezintă diferența față de veniturile și cheltuielile înregistrate de societate în bilanțul lunii decembrie 2012 față de veniturile și cheltuielile declarate prin declarația 101 aferentă anului 2012[...]"

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 01.08.2013** de organele fiscale aparținând D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, declarare și virare a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului general consolidat al statului de către la X în perioada ianuarie 2011 - decembrie 2012, respectiv decembrie 2012 - mai 2013

Obiectul principal de activitate declarat de societate este reprezentat de "*Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de seminte oleaginoase*" - cod CAEN 111, activitate desfășurată în perioada verificată.

În urma verificării efectuate privind **impozitul pe profit**, care a cuprins perioada ianuarie 2011 - decembrie 2012, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă totală de **y lei**, aferent căreia au fost calculate **dobânzi și penalități de întârziere** în sumă totală de **y lei** (y lei + y lei) conform prevederilor art.119 alin.(1), art. 120 alin. (1) și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Față de aceste obligații de plată la bugetul de stat stabilite la inspecția fiscală, societatea comercială contestă impozitul pe profit în sumă de **y lei** și accesoriile aferente în sumă de **y lei** (y lei dobânzi + y lei penalități de întârziere).

Diferența suplimentară la impozitul pe profit contestată în sumă de **y lei** s-a datorat majorării profitului impozabil cu suma totală de **y lei** reprezentând diferență din subvenție neînregistrată de societate în contul de venituri din subvenții, din care y lei este aferentă anului 2011 și y lei este aferentă anului 2012.

Astfel, în raportul de inspecție fiscală se menționează următoarele:

Pentru anul 2011 X a primit Decizia nr. ... de acordare a platilor in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata – campania 2011 in suma totala de y lei, din care avans de y lei.

In anul 2011 societatea a inregistrat in contul 7417 „Venituri din subventii” suma de ... lei, iar suma de y lei a fost inregistrata in anul 2012.

Pentru anul 2012, X a primit Decizia nr. .../04.12.2012 de acordare a platilor in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata – campania 2012 in suma totala de y lei, din care avans de y lei.

In anul 2012 societatea a inregistrat in contul 7417 „Venituri din subventii suma de y lei, iar suma de y lei a fost inregistrata in anul 2013.

Față de această situație, organele de inspecție fiscală au considerat că subvențiile primite de la A.P.I.A. prin cele două decizii trebuiau înregistrate în totalitate în contul de venituri din subvenții în anul în care s-au primit aceste decizii, inclusiv diferențele neînregistrate, astfel:

- y lei diferență de subvenții aferente anului 2011, înregistrate eronat în anul 2012.

- y lei diferență de subvenții aferente anului 2012, înregistrate eronat în anul 2013.

Drept urmare, pentru veniturile din subvenții în sumă de y lei neînregistrate în anul 2011 și înregistrate eronat în anul 2012, s-a stabilit suplimentar pentru anul 2011 un impozit pe profit în sumă de **y lei** (16%), iar pentru veniturile din subvenții în sumă de y lei (y lei venituri subvenții an 2012 - y lei venituri din subvenții an 2011) neînregistrate în anul 2012 și înregistrate eronat în anul 2013, s-a stabilit suplimentar pentru anul 2012 un impozit pe profit în sumă de **y lei** (16%), rezultând o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă totală de **y lei** (y + y lei), în conformitate cu prevederile art. 19 alin (1) din Codul Fiscal și Ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

* **Societatea comercială contestă** obligațiile fiscale stabilite la control, susținând că subvențiile au fost corect înregistrate în contul de venituri din subvenții în anul în care acestea au fost încasate și ele au compensat cheltuielile pentru care subvențiile au fost aprobate și acordate, până la acel moment regăsindu-se în contul 472 "*Venituri în avans*".

* **In drept**, cauzei ii sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“(ART. 16 Anul fiscal

(1) Anul fiscal este anul calendaristic

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“.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare de către operatorii economici se efectuează potrivit Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene, parte componentă a Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu 1 ianuarie 2010, astfel:

(1) Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

(2) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.

De asemenea, sunt aplicabile și prevederile pct. 236 alin.(1) din Ordinul nr. 3055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora: “Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze”.

Având în vedere textele de lege mai sus citate, rezultă ca la calculul profitului impozabil sunt luate în calcul ca și cheltuieli deductibile acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar subvențiile se recunosc ca venituri ale perioadei în care sunt efectuate cheltuielile corespunzătoare.

Din analiza dosarului contestației se constată următoarele:

- Prin cererea de plată nr..../mai 2011, societatea a solicitat A.P.I.A subvenții pentru suprafețele însămânțate în toamna anului 2010 și respectiv primăvara anului 2011 și care au fost recoltate în anul 2011, deci pentru anul agricol 2010-2011.

Prin Decizia A.P.I.A. nr./19.12.2011 (campania 2011) s-au aprobat subvenții aferente cheltuielilor efectuate pentru culturile de pe suprafețele înscrise în cererea susmenționată, deci aceste subvenții care s-au încasat parțial în anul 2011 și în anul 2012 sunt aferente anului agricol 2010-2011, respectiv anului fiscal 2011.

- Prin cererea de plată nr./mai 2012 societatea a solicitat A.P.I.A subvenții pentru suprafețele însămânțate în toamna anului 2012 și care au fost recoltate în anul 2012, deci pentru anul agricol 2011-2012.

Prin Decizia A.P.I.A. nr./04.12.2012 (campania 2012) s-au aprobat subvenții aferente cheltuielilor efectuate pentru culturile de pe suprafețele înscrise în cererea susmenționată, deci aceste subvenții care s-au încasat parțial în anul 2012 și în anul 2013 sunt aferente anului agricol 2011-2012, respectiv anului fiscal 2012.

În concluzie, subvențiile acordate de A.P.I.A. în anul 2011 prin decizia susmenționată, au acoperit cheltuielile efectuate de societate pentru anul agricol 2010-2011, respectiv anul fiscal 2011, deci subvenția în sumă de y lei trebuia înregistrată în contul de venituri din subvenții tot în anul fiscal 2011, iar subvențiile acordate de A.P.I.A. în anul 2012 prin decizia susmenționată, au acoperit cheltuielile efectuate de societate pentru anul agricol 2011-2012, respectiv anul fiscal 2012, deci subvenția în sumă de y lei trebuia înregistrată în contul de venituri din subvenții tot în anul fiscal 2012.

Sunt aplicabile prevederile pct. 236 alin (1) din Ordinul 3055/2009, mai sus citate: *“Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze”.*

Potrivit Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, cu modificările și completările ulterioare, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Astfel, subvențiile se recunosc pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze, respectând totodată scopul acordării acestor subvenții, respectiv acela de a acoperi, parțial sau total, anumite cheltuieli efectuate de producătorii agricoli.

In concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit corect că suma de y lei venituri din subvenții pe suprafață acordate de APIA reprezintă baza de impunere pentru impozitul pe profit al anului 2011, iar suma de y lei venituri din subvenții pe suprafață acordate de APIA, reprezintă baza de impunere pentru impozitul pe profit al anului 2012.

Sușinerile din contestație conform cărora subvențiile ar compensa cheltuieli care nu au fost încă efectuate, nu pot fi reținute, deoarece prin cererile pe care societățile le depun anual la A.P.I.A. , se declară suprafețe de teren certe, însămânțate și nu suprafețe potențiale care ar putea fi însămânțate în toamna anului respectiv.

Deoarece există un decalaj între datele la care se depun cererile pentru acordarea subvențiilor și datele când se emit Deciziile aferente, precum și datele la care se încasează efectiv sumele, societatea consideră în mod eronat că subvenția aferentă unui an agricol, ar acoperi cheltuielile anului următor.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respingere contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de **y lei**, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de **y lei** (y lei + y lei), calculate în baza art. 119 alin.(1), art.120 alin. (1) și art. 120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, și potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*".

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de X în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de **y lei** reprezentând:

- y lei impozit profit;
- y lei accesorii aferente impozitului pe profit.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6(șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.