



DECIZIA nr. 133 din ... octombrie 2011

privind soluționarea contestației formulate de

COMPOSESORATUL X

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr. .../2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../2011, asupra contestației formulate de **COMPOSESORATUL X** – CIF RO..., cu sediul în ..., județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR .../06.2011, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin care s-a stabilit obligații fiscale de plată în suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit,
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. COMPOSESORATUL X, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../2011, solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-HR .../06.2011, invocând următoarele motive:

Composesoratul nu este de acord cu stabilirea bazei impozabile suplimentar, implicit cu impozitul pe profit suplimentar, precizând că organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare prevederile art.15 alin.3 din Cod fiscal, respectiv cheia de repartizare a cheltuielilor a fost stabilită arbitrar, nu au fost luate în considerare o serie de cheltuieli deductibile, astfel s-a denaturat rezultatul exercițiului financiar, rezultând un profit artificial, care nu are nici o legătură cu subiectele de impozitare.

Contestatarul arată, că composesoratul este o organizație nonprofit, înființat potrivit art. 27-28 din Legea nr.1/2000, ca atare modul de stabilire a impozitului pe profit este reglementat de art.15 alin.3 din Cod fiscal, iar calcularea impozitului este specificat în Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Composesoratul consideră, că organul de inspecție fiscală la stabilirea profitului impozabil nu a respectat reglementările sus menționate, iar stabilirea cheii de repartizare a cheltuielilor comune cade în sarcina contribuabilului și nicidecum organelor fiscale, precizând, că legislația se referă strict la cheltuieli comune și nu la cheltuieli totale, cum a procedat organul fiscal.

În continuare, composesoratul prezintă calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent perioadei 2005-2009. Din aceste calcule rezultă, că pe anii 2005 - 2009 composesoratul a avut pierdere fiscală, deci fără impozit pe profit de plată.

Contestatarul mai arată, că calculele au fost făcute fără să fi luate în considerare fondul de regenerare creat pe anii 2005-2009 în sumă totală de ... lei care este deductibil fiscal având regimul rezervelor fiscale conform Legii nr.120/2004.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../06.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HR .../06.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele:

Perioada verificată 01.01.2005 - 31.12.2009

Pentru determinare a impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au recalculat atât veniturile cât și cheltuielile înregistrate de composesorat, defalcând la activitatea economică și la activitate fără scop patrimonial.

Veniturile din activitate fără scop patrimonial stabilite de organele de inspecție fiscală se compun din:

- drepturile convenite membrilor composesori, ca contravaloarea masei lemnoase valorificate de pe suprafața aparținând membrilor, ca venit neimpozabil la impozit pe venit conform art. 42 lit. k și neimpozabil ca venit fără scop patrimonial conform alin. (3) art. 15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- venituri pentru suportarea cheltuielilor de administrare;
- venituri pentru suportarea cheltuielilor pentru fondul de regenerare.

Veniturile din activități economice fiind stabilit, ca diferență între total venituri realizate de composesorat și veniturile din activitate fără scop patrimonial stabilite în modul sus arătat.

Cheltuielile aferente activității fără scop patrimonial fiind stabilite, în general, în sumă egală cu veniturile realizate din această categorie.

Pentru stabilirea cheltuielilor deductibile s-a aplicat o cheie de repartizare ca raport dintre veniturile impozabile (total venituri din care s-a scăzut valoarea drepturilor cuvenite membrilor composesori) și total venituri înregistrate. Această cheie de repartizare (în perioada verificată 47 - 85 %) s-a aplicat asupra totalul cheltuielilor înregistrate, mai puțin valoarea drepturilor cuvenite membrilor composesori.

Calculul privind repartizarea cheltuielilor și cheia de repartizare, respectiv stabilirea profitului impozabil sunt prezentate în anexele fără număr la raportul de inspecție fiscală.

Referitor la repartizarea cheltuielilor comune între cele două activități, organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală au stabilit o sumă aferentă veniturilor impozabile, iar în anexa în care s-a făcut determinarea profitului impozabil fiind trecută o altă sumă, mai concret cheltuielile stabilite ca aferente veniturilor impozabile în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, în anexa cu determinarea profitului impozabil fiind trecute ca cheltuieli nedeductibile (ex. anul 2005 cheltuieli comune aferente veniturilor impozabile, în raport, 9x.xxx lei, iar în anexa ca chelt. Nedeductibile, anul 2006 suma de 8x.xxx lei, anul 2007 suma de 14x.xxx lei).

Determinarea profitului impozabil și calculul impozitului pe profit este prezentat într-o anexa la raportul de inspecție fiscală, din care rezultă, că organele de inspecție fiscală au pornit din profitul net sau pierderea înregistrată de composesorat, la care au adăugat o serie de cheltuieli nedeductibile, inclusiv cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, din care s-a scăzut veniturile neimpozabile prevăzute la art.15 alin.2 și 3 din Codul fiscal, iar suma rezultată a fost considerată profit impozabil anual, la care s-a calculat impozitul pe profit cu cota de 16%, pe anii 2005 – 2009 s-a rezultat în total suma de 5x.xxx lei, care este și diferența stabilită suplimentar, având în vedere că composesoratul nu a declarat pe această perioadă impozit pe profit de plată, s-a mai calculat majorări de întârziere în sumă de 4x.xxx lei, conform deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pe perioada 25.02.2006 – 28.06.2011, iar conform unei anexa la raport pe perioada 26.01.2006 – 14.06.2010.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de asociație, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatarul și organele de inspecție fiscală, se reține:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța asupra legalității și temeiniciei stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare în sarcina COMPOSESORATULUI X, în condițiile în care

organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de dispozițiile deciziei nr. ... din 02.2011 prin care s-a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../06.2010, și nici constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală nu sunt în concordanță cu situația stabilirii profitului impozabil.

În fapt, decizia de impunere nr. F-HR .../06.2011 contestată a fost emisă în urma reverificării, prin desființarea deciziei de impunere nr. .../06.2010, în baza deciziei nr. ... din 02.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita.

Motivele desființării deciziei de impunere nr. .../06.2010 au fost:

- organele de inspecție fiscală nu au sesizat deficiențele cu privire la reglementările contabile, la determinarea profitului impozabil luând în considerare datele din evidența contabilă, fără să facă o analiză pe baza documentelor primare, ca urmare nici elementele de venituri și cheltuieli pentru cele două categorii (nonprofit, economic), implicit nici profitul impozabil nefiind stabilit corect;

- composesoratul are și un alt specific decât o simplă organizație nonprofit sau o societate comercială, astfel stabilirea profitului impozabil necesită o analiză amănunțită a veniturilor și cheltuielilor, tipul acestora, care poate fi efectuată numai prin analizarea operațiunilor pe baza documentelor primare;

- repartizarea cheltuielilor și stabilirea cheii de repartizare s-a făcut în mod eronat, fără analizarea documentelor primare care au stat la baza operațiunilor.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .../06.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HR .../06.2011 contestată, întocmite în urma deciziei nr. ... din 02.2011, se reține că organele de inspecție fiscală nici în urma reverificării nu au făcut o analiză întemeiată asupra celor dispuse prin decizia de desființare:

- nu au luat în considerare, că composesoratul are și un alt specific decât o simplă organizație nonprofit sau o societate comercială, astfel stabilirea profitului impozabil necesită o analiză amănunțită a veniturilor și cheltuielilor, tipul acestora, care poate fi efectuată numai prin analizarea operațiunilor pe baza documentelor primare;

- cheia de repartizare a cheltuielilor nu a fost stabilită în mod corect, prin stornarea din veniturile realizate din vânzarea materialului lemnos a drepturilor cuvenite membrilor composesori s-a denaturat valoarea veniturilor realizate, implicit și cheia de repartizare a cheltuielilor. Nu s-a analizat care sunt cheltuielile comune pentru repartizarea cheltuielilor și stabilirea cheii de repartizare, s-a luat în considerare sumele evidențiate în conturile de cheltuieli sintetice de la 6022 până la 681(exclusiv 655), adică totalul cheltuielilor;

- la repartizarea cheltuielilor comune între cele două activități, organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală au stabilit o sumă ca cheltuială aferentă veniturilor impozabile, iar în anexa în care s-a făcut determinarea profitului impozabil fiind trecută o altă sumă, mai concret cheltuielile stabilite ca aferente veniturilor impozabile în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, în anexa cu determinarea profitului impozabil fiind trecute ca cheltuieli nedeductibile;

- veniturile din activitate fără scop patrimonial au fost stabilite de organele de inspecție fiscală prin însumarea cheltuielilor cu drepturile cuvenite membrilor compozesori, a cheltuielilor de administrare și a cheltuielilor pentru fondul de regenerare, iar veniturile din activități economice fiind stabilit, ca diferență între suma acestora și total venituri înregistrate de compozesorat;

- organele de inspecție fiscală au constatări ambigue și referitor la perioada pentru care au fost calculate accesoriile, astfel: conform deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală 25.02.2006 – 28.06.2011, iar conform unei anexe la raport 26.01.2006 – 14.06.2010.

Din dosarul cauzei rezultă, că veniturile în mare parte au fost realizate din valorificarea masei lemnoase, dar în evidențele contabile ale compozesoratului nu este evidențiată masa lemnoasă nici ca materia primă și nici ca marfă sau produs. Acest fapt nu a fost sesizat de organele de inspecție fiscală, cu toate că baza veniturilor impozabile constituie vânzarea materialului lemnos, la cheltuieli nu apare contravaloarea materialului livrat, nici sub formă de materie primă și nici sub formă de marfă.

În drept, art.216 alin.(3) și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„(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.”

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Cu privire la procedura reverificării dispuse prin decizia de desființare a deciziei de impunere, Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 prevede:

“ 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.”*

Astfel, legiuitorul a prevăzut ca în situația desființării actului administrativ fiscal, reverificarea va viza aceeași perioadă și același obiect al contestației și va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

În consecință, la reverificare organele de inspecție fiscală trebuia să aibă în vedere considerentele deciziei nr. ... din 02.2011, arătate mai sus, respectiv motivele desființării a deciziei de impunere nr. .../06.2010.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .../06.2011 și a Deciziei de impunere nr. F-HR .../06.2011 încheiate în urma reverificării, după cum s-a arătat mai sus, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere considerentele și motivele desființării, stabilite prin decizia nr. ... din 02.2011.

Mai mult, din analiza actelor încheiate de organele de inspecție fiscală s-a rezultat și calcule greșite, inversarea cifrelor la calculul cheltuielilor deductibile/nedeductibile, perioade diferite pentru calculul accesoriilor.

Având în vedere cele reținute prin prezenta decizie și faptul, că organele de inspecție fiscală la reverificare nu au avut în vedere considerentele deciziei nr. ... din 02.2011 prin care s-a desființat decizia de impunere nr. .../06.2010, **se va desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR .../06.2011, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru impozitul pe profit în sumă de 5x.xxx lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie, respectiv separarea activității economice de activități fără scop patrimonial și stabilirea corectă a profitului impozabil conform prevederilor legale aplicabile pentru perioada verificată.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor ține cont de prevederile actelor normative în vigoare pentru perioada verificată, inclusiv a Legii nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere și a Codului silvic, având în vedere, că composesoratele au și un alt specific decât o simplă organizație nonprofit sau o societate comercială (se va studia statutul, scopul și funcționarea composesoratelor). De exemplu, prin aplicarea unor chei de repartizare eronate a cheltuielilor s-a ajuns la o situație contrară față de voința legiuitorului, conform

căreia încadrarea composesoratorilor în categoria organizațiilor nonprofit, sindicale și patronale a avut ca scop acordarea de facilitate, iar prin repartizarea eronată a cheltuielilor s-a ajuns la stabilirea de obligații fiscale suplimentare.

Se va ține cont și de faptul, că veniturile realizate de composesorate din vânzarea masei lemnoase sunt exploatate de pe suprafețele împădurite aparținând membrilor composesori, aceasta se poate asimila cu contribuția în natură ale membrilor, care de fapt și este, în acest caz veniturile realizate sunt scutite de la plata impozitului pe profit (art. 15 alin.2, lit.b).

Referitor la majorările de întârziere aferente obligațiilor fiscale contestate, având în vedere prevederile art. 47 (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căreia *„(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate..., cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului, va emite un nou act administrativ fiscal, prin care va desființa sau modifica în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.”*, precum și principiul de drept **“accessorium sequitur principalem”**, se va desființa decizia de impunere nr. F-HR .../06.2011 și pentru **majorările de întârziere în suma totală de 4x... lei** aferente impozitului pe profit desființat.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR .../06.2011, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit,
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit

actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,