



DECIZIA nr. 98 din 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 ..., str ... nr. ..., județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR .../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 .../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 imaginar care de fapt nu există.

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 și 2009 composesoratul a avut pierdere, iar pe anii 2006, 2007 și 2008 rezultă impozit de profit în sumă totală de ... lei din care a achitat ... lei, ar diferența de impozit rezultată este de ... lei față de ... lei stabilită în urma inspecției.

Contestatarul mai arată, că diferența sus menționată s-a rezultat în condițiile în care nu s-a luat în considerare fondul de regenerare creat pe anii 2005-2008 în sumă totală de ... lei care este deductibil fiscal având regimul rezervelor fiscale, precizând că dacă se ia în considerare acest fond composesoratul pe perioada 2005-2009 nici nu datorează impozit pe profit.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HR .../2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele:

Perioada verificată 01.01.2005 - 31.12.2009

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca Composesoratul X, în perioada verificată a realizat venituri din vânzarea materialului lemnos, din închirierea pășunelor și a terenurilor de vânătoare, precum și venituri financiare, aceste venituri nu sunt scutite de la plata impozitului pe profit, se încadrează în venituri din activități economice.

S-a mai stabilit, că composesoratul în bilanțul contabil a reflectat toate veniturile și toate cheltuielile la activități fără scop patrimonial, dar în evidențele contabile și în balanțele de verificare au fost înregistrate venituri și cheltuieli atât la activități fără scop patrimonial cât și la activități economice.

Prin raportul de inspecție fiscală s-a mai precizat, că cu toate că veniturile în mare parte au fost realizate din valorificarea masei lemnoase, totuși în evidențele contabile ale composesoratului nu este evidențiată masa lemnoasă nici ca materia primă și nici ca marfă sau produs.

În urma celor constatate, organul de inspecție fiscală, pe perioada verificată a recalculat profitul impozabil față de cel declarat, luând în calcul următoarele:

Din veniturile înregistrate din valorificarea masei lemnoase s-a scăzut valoarea drepturilor cuvenite 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.

Valoarea drepturilor cuvenite membrilor composesori a fost considerată ca cheltuială fără scop patrimonial, în același timp și ca venit neimpozabil, fără scop patrimonial.

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 23 - 67 %) s-a aplicat asupra totalului cheltuielilor înregistrate, mai puțin valoarea drepturilor cuvenite membrilor composesori.

În urma inspecției fiscale s-a stabilit pentru perioada 2005-2009 o bază impozabilă suplimentară de ... lei cu impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei și s-a mai calculat majorări și penalități de întârziere, până la data de 27.04.2011, în sumă totală de ... lei.

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 2011 prin care s-a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2010 și nici de prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 (în vigoare la data reverificării), referitoare la perioada și măsurile ce pot face obiectul actului administrativ fiscal prin care s-a efectuat reverificarea.

În fapt, decizia de impunere nr. F-HR .../2011 contestată a fost emisă în urma reverificării, prin desființarea deciziei de impunere nr. .../2010, în baza deciziei nr. ... din 2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita.

Motivele desființării deciziei de impunere nr. .../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;

- nu s-a stabilit pentru perioada verificată nici un venit din activitate economică, dar prin neacceptarea cheltuielilor și a cheltuielilor acordate cu semnul minus s-a rezultat profit impozabil, ajungând la o situație paradoxală, ca cheltuielile neacceptate la determinarea profitului impozabil să fie mai mari decât totalul cheltuielilor avute de composesorat.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .../2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HR .../2011 contestată, întocmite în urma deciziei nr. ... din 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, respectiv 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. Nici cheia de repartizare a cheltuielilor nu a fost stabilită în mod corect, prin stornarea din veniturile realizate din vânzarea materialului lemnos a drepturilor convenite 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 înșirate din conturile de cheltuieli sintetice de la 6022 până la 681(exclusiv 655), adică totalul cheltuielilor.

Organul de inspecție fiscală tot prin raportul de inspecție fiscală constată, că veniturile în mare parte au fost realizate din valorificarea masei lemnoase, dar în evidențele contabile ale composesoratului nu este evidențiată masa lemnoasă nici ca materia primă și nici ca marfă sau produs. Această constatare a rămas nevalorificată, cu toate că baza veniturilor impozabile constituie vânzarea materialului lemnos, la cheltuieli nu apare contravaloarea materialului livrat, sub formă de materie primă sau marfă.

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

„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.”

Cu privire la procedura reverificării dispuse prin decizia de desființare a deciziei de impunere, Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 (în vigoare la data reverificării) prevede:

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

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 2011, arătate mai sus, respectiv motivele desființării a deciziei de impunere nr. .../2010.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .../2011 și a Deciziei de impunere nr. F-HR .../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 2011.

Mai mult, conform Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR .../2011, organele de inspecție fiscală au reluat calculul majorărilor de întârziere și penalităților aferente impozitului pe profit suplimentar stabilit și pentru perioada de la comunicarea deciziei de impunere nr. .../2010 și până la emiterea deciziei de impunere nr. F-HR .../2011, **cu încălcarea pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005**, stabilind majorări și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei, calculate pentru perioada 25.01.2006 - 27.04.2011.

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 2011 prin care s-a desființat decizia de impunere nr. .../2010, **se va desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR .../2011, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru impozitul pe profit în sumă de ... 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. 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 composesoratelor 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 și penalitățile 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 *„Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate, chiar dacă acestea au devenit definitive în sistemul căilor administrative de atac”*, precum și principiul de drept **“accesorium sequitur principalem”**, **se va desființa** decizia de impunere nr. F-HR .../2011 și pentru **majorările și penalitățile de întârziere în suma totală de ... lei** aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, 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 .../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,