

Nr.103/IL/2012

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ... a fost sesizat de Activitatea de inspentie fiscala, prin adresa nr. ... cu privire la contestatia formulata de S.C.... cu sediul in loc ... Judetul ... CF ...

Contestatia a fost formulata partial impotriva Deciziei nr... si a Raportului de inspectie fiscala nr. ..., pentru suma totala de ... lei dupa cum urmeaza:

- .. lei impozit pe profit
- ... lei accesorii aferente impozit pe profit

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii deciziei contestate respectiv ... potrivit semnaturii de primire de pe actul atacat aflat in copie la dosarul cauzei si data transmiterii prin posta a contestatiei respectiv ... conform stampilei de pe plicul aflat in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice.. prin Biroul de solutionare contestatii, 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. ...a formulat contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ... si a Deciziei de Impunere nr.

Societatea arata ca in perioada ... a fost supusa unei inspectii fiscale prin care s-a stabilit ca datoreaza obligatii fiscale suplimentare dupa cum urmeaza:

- **Impozit pe profit = .. lei;**
- **Majorari de intarziere impozit pe profit = .. lei**

In ceea_ ce priveste diferenta constatata la control la profitul impozabil de ... lei, caruia ii corespunde impozitul pe profit stabilit suplimentar de ... lei apreciaza ca este stabilita si retinuta in mod eronat avand in vedere ca diferenta de profit impozabil reprezinta venituri din subventii incasate in anul...

Aceasta suma reprezinta plata in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata de teren pentru campania.... Conform Regulamentului CE nr.73/2009 art. 122 - 124 , Schema de plata unica pe suprafata - SAPS - reprezinta o suma stabilita pe hectar, platibila o data pe an , decuplata total de productie (neconditionata de obtinerea de productie). Acelasi regulament CE 73/2009,dar la art.132 mentioneaza ca - Platile nationale directe complementare - PNDC - reprezinta plati complementare SAPS, care se acorda suplimentar pentru culturile prevazute in legislatia in vigoare, decuplate de productie.

Decizia de instiintare nr. ... (de acordare a platilor in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata) a fost eliberata in data de... si are numarul de inregistrare ... de la APIA - Central local...,pe care a primit-o mai tarziu.

Mentioneaza ca in anul ... nu s-a primit nici o subventie aferenta campaniei ...

Societatea considera ca baza impozabila stabilita suplimentar nu este corecta intrucat decizia de instiintare nr.... (de acordare a platilor in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata) a fost eliberata in data de ..., iar subventia aferenta campaniei .. a fost incasata intergral in anul .., precum si datorita faptului ca Legea 82/1991 (Legea contabilitatii) prevede la art. 6 ca : „orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ”.

Avand in vedere ca accesoriul urmeaza principalul apreciaza ca nici majorarile stabilite de catre inspectorii fiscali nu sunt datorate si astfel si din aceasta perspectiva actele atacate sunt netemeinice si nelegale.

II. Activitatea de Inspectie Fiscala, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.... din data de ... formuleaza urmatorul punct de vedere:

Organul de inspectie fiscala arata ca suma de ...lei, contestata de operatorul economic ca fiind diferenta de impozit pe profit aferenta subventiei incasate in anul... nu reprezinta in totalitate impozit pe profit aferent veniturilor din subventii.

Impozitul pe profit stabilit suplimentar la control aferent veniturilor din subventii este in suma de ... lei (baza impozabila suma de ... lei), iar diferenta in suma .. lei (baza impozabila suma de ..lei) reprezinta impozit pe profit stabilit suplimentar la control pentru alte deficiente constatate, conform raportului de inspectie.

Diferenta de profit impozabil in suma de ... lei baza impozabila , cu un impozit pe profit aferent in suma de ... lei este compusa din urmatoarele sume:

- Cu privire la suma de ... lei profit impozabil cu un impozit pe profit aferent in suma de ... lei

La control s-a constatat ca suma de ... lei reprezinta venituri din subventii, neinregistrate de societate in anul ... la data efectuarii cheltuielilor.

Conform punctului 236, alin.1 din Ordinul nr.3055/2009, actualizat subventiile serecunosc, pe o baza sistematica, drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

Deasemenea, veniturile din subventii trebuiau inregistrate conform contabilitatii de angajamente si nu pe masura ce numerarul este incasat conform punctului 36 , alin.1 din Ordinul nr.3055/2009, actualizat si se recunosc ca venituri ale perioadei cand au fost efectuate cheltuielile conform punctului 236 , alin. 1 din Ordinul nr.3055/2009, actualizat, si nu cand este primita decizia de acordare a subventiei.

- Cu privire la suma de ... lei profit impozabil cu un impozit pe profit aferent in suma de ...lei;

La control s-a constatat ca suma de.. lei reprezinta venituri determinate prin calcularea productiei de porumb in anul .. la .. kg/ha, in baza informatiilor primite de la Directia pentru Agricultura Judeteană .. prin adresa nr..., de catre organele de inspectie fiscale, la controlul anterior, intocmindu-se raportul de inspectie fiscala nr....., in baza art.65 din OG.92/2003(A) , coroborat cu pct.65.2 din HG 1050/2004. Astfel, s-a stabilit un impozit pe profit aferent acestor venituri neinregistrate in suma de ... lei conform art. 19, alin 1 din Legea 571/2003(A).

- Cu privire la suma de ... lei profit impozabil cu un impozit pe profit aferent in suma de ... lei;

La control s-a constatat ca suma de .. lei reprezinta cheltuieli privind combustibilul pentru vehicule motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane , cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3500kg, incalcandu-se prevederile art.21, alin.4, lit.t din Legea 571/2003(A);

- Cu privire la suma de .. lei profit impozabil cu un impozit pe profit in suma de ...lei;

La control s-a constatat ca suma de ...lei reprezinta calcul eronat al adaosului comercial aferent marfurilor vandute in anul..., care a condus la majorarea cheltuielilor privind marfurile, incalcand prevederile art.19, alin.1 din Legea 571/2003(A) si pct.160, alin.4, din OMFP nr.3055/2009;

- Cu privire la suma de .. lei baza impozabila cu un impozit pe profit in suma de... lei;

La control s-a constatat ca suma de ...lei reprezinta cheltuieli nedeductibile care nu au fost luate in calculul profitului impozabil aferent trim...., incalcand prevederile art.21, alin.1 din Legea 571/2003(A);

- Cu privire la suma de... lei;

La control s-a constatat ca suma de... lei reprezinta diferenta in minus datorata declararii eronate prin Declaratia... privind impozitul pe profit, a pierderii nete in suma de ... lei, corect fiind suma de ... lei, incalcandu-se prevederile art.82, alin.3 din OG 92/2003(A) si prevederile Ordinului 101/2008.

Fata de cele prezentate, tinand **cont** de datele inscrise in raportul de inspectie fiscala nr.... si datele din Decizia de impunere nr.... **organele de inspectie fiscala considera ca sumele sunt corect stabilite.**

III. Luind in considerare constatarile organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul fiscal se retin urmatoarele:

1)Referitor la impozitul pe profit contestat in suma de ... lei cat si la majorarile de intarziere aferente in suma de ... lei:

Perioada verificata: ...

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr.F... ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F... s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare respectiv:

-TVA ..lei ;

-impozit pe profit ... lei ;

-majorari de intarziere aferente impozitului pe profit lei.

SC ... contesta partial decizia de impunere doar cu privire la suma de ... lei reprezentand : ... lei impozit pe profit si ... lei accesorii aferente impozit pe profit .

Prin contestatia formulate societatea arata ca profitul impozabil de ... lei, caruia ii corespunde impozitul pe profit stabilit suplimentar de ...lei este stabilit si retinut in mod eronat avand in vedere ca diferenta de profit impozabil reprezinta venituri din subventii incasate in anul ...

Din constatarile organelor de inspectie fiscala se retine ca suma de ... lei, contestata de operatorul economic ca fiind diferenta de impozit pe profit aferenta subventiei incasate in anul ... nu reprezinta in totalitate impozit pe profit aferent veniturilor din subventii.Impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent veniturilor din subventii este in suma de ... lei aferent unei baze impozabile de ...lei , iar diferenta in suma... lei reprezinta impozit pe profit stabilit suplimentar la control pentru alte deficiente constatate aferente unei baze impozabile de .. lei.

a)Cu privire la suma de ... lei reprezentand impozit pe profit aferent veniturilor din subventii:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca subventiile acordate pentru compensarea unor cheltuieli aferente campaniei agricole ... reprezinta venituri impozabile in anul ..., in conditiile in care acestea se incaseaza integral in anul 2011.

La control s-a constatat ca suma de ... lei reprezinta venituri din subventii, neinregistrate de societate in anul ... la data efectuarii cheltuielilor.

In sustinere societatea arata ca baza impozabila stabilita suplimentar nu este corecta intrucat decizia de instiintare nr. ... (de acordare a platilor in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata) a fost eliberata in data de ..., iar subventia aferenta campaniei ...a fost incasata intergral in anul ..

In drept, cauzei ii sunt aplicabile prevederile art. 19 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 :

“(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.

Potrivit art. 6 al(1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, ***”orice operatiune economico-financiara efectuata trebuie consemnata in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.”***

Reflectarea in contabilitate a operatiunilor economico-financiare de catre operatorii economici se efectueaza potrivit Reglementarilor 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.

Conform pct. 36 al(1) si (2) din reglementarile contabile mentionate, 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.

De asemenea sunt aplicabile si prevederile pct.236 alin.(1) din *Ordinul nr. 3055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene* care la pct.236 (1) potrivit carora **” Subvențiile se re-**

cunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.”

Din analiza textelor de lege mai sus mentionate 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 iar subventiile se recunosc ca venituri ale perioadei in care sunt efectuate cheltuielile corespunzatoare.

In speta in cauza se constata ca societatea contestatara si-a evidentiat in anul ...cheltuielile efectuate iar subventiile primite nu au fost inregistrate ca venituri ale perioadei corespunzatoare cheltuielilor efectuate, respectiv in anul ...

Potrivit Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 3055/2009, cu modificarile si completarile ulterioare, efectele tranzactiilor si ale altor evenimente sunt recunoscute atunci cand tranzactiile si evenimentele se produc si sunt inregistrate in contabilitate si raportate in situatiile financiare ale perioadelor aferente.

Astfel, subventiile se recunosc pe o baza sistematica, drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze, respectand totodata scopul acordarii acestor subventii, respectiv acela de a acoperi, partial sau total, anumite cheltuieli efectuate de producatorii agricoli.

In acest context, veniturile inregistrate sunt practic egale cu cheltuielile efectuate in perioada fiscala respectiva, iar profitul impozabil, generat de primirea unei subventii, implicit impozitul pe profit aferent, este nul.

In acest sens a fost dat si un punct de vedere de catre Directia Generala de Metodologii Fiscale, Indrumare si Asistenta a Contribuabililor din cadrul A.N.A.F. prin adresa nr.....

Fata de situatia de fapt si de drept prezentată, organele de solutionare a contestatiei au retinut că S.C. prin neinregistrarea veniturilor din subventii aferente anului ... in suma de ... lei a contribuit la diminuarea profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit pentru anul .. cu suma de ... lei, drept pentru care acest capat de cerere va fi respins ca neantemeiat in temeiul prevederilor **pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG92/2003. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:**

“11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

b)Cu privire la suma de ... lei, reprezentand impozit pe profit stabilit la control, pana la reintregirea sumei contestate de... lei :

Din analiza dosarului cauzei se constata ca suma de ... lei reprezentand impozit pe profit provine din alte deficiente constatate la control a caror baza totala impozabila este de lei ce se compune din :

..... lei ce reprezinta venituri determinate prin calcularea productiei de porumb in anul.... cu un impozit pe profit aferent in suma de ... lei, la cantitatea de .. kg/ha, in baza informatiilor primite de la Directia pentru Agricultura Judeteana ... prin adresa nr.....

... lei ce reprezinta cheltuieli privind combustibilul pentru vehicule motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca ... kg,

... lei ce reprezinta calcul eronat al adaosului comercial aferent marfurilor vandute in anul ..., care a condus la majorarea cheltuielilor privind marfurile

... lei ce reprezinta cheltuieli nedeductibile care nu au fost luate in calculul profitului impozabil aferent trim.....,

... lei ce reprezinta diferenta in minus datorata declararii eronate prin Declaratia... privind impozitul pe profit, a pierderii nete in suma de ... lei, corect fiind suma de ...lei,

Referitor la profitul impozabil stabilit suplimentar de ...lei compus din sumele precizate mai sus,caruia ii corespunde un impozit pe profit de ... lei se retine ca societatea nu prezinta in sustinere motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si aceste sume ce se regasesc in suma totala contestata de.... lei .

In conformitate cu prevederile art. 206 si art. 213 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

Art.206

“ (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) motivele de fapt și de drept;[...]

d) dovezile pe care se întemeiază,”

Art.213

„(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.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale punctului 2.5 din Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală care precizează “ **Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**”

În consecință, contestația urmează să fie respinsă pentru acest capăt de cerere cu privire la suma de ...**lei pentru care societatea nu prezintă argumente de fapt și de drept**, ca nemotivată în temeiul pct.11.1 lit.b) din **Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG92/2003. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Referitor la majorările și penalitățile de întârziere în suma totală de ... lei aferente impozitului pe profit contestat, se reține că stabilirea de accesorii în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natură impozitului pe profit în suma de ... lei această datorează și accesoriile aferente acesteia în suma de ...lei reprezentând măsura accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept “ *cesorium sequitur principale*” , drept pentru care contestația urmează să fie respinsă și pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată și nemotivată.

2.În ceea ce privește faptul că petenta contestă și Raportul de inspecție fiscală nr.F-..., menționăm că sunt aplicabile prevederile art. 109 din Codul de procedură fiscală , unde referitor la Raportul privind rezultatul inspecției fiscale se precizează :

Art.109-“(1)Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.

(2)La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus , după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale.”

Totodată în conformitate cu pct. **107.1 din HG 1050/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. [nr. 92/2003](#) privind Codul de pro-

cedura fiscala "titlul de creanta este actul prin care , potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii.Asemenea titluri pot fi :

a)decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;"

Fata de cadrul normativ sus-citat se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat **se stabilesc numai printr-o decizie de impunere care constituie titlu de creanta si care este susceptibil de a fi contestat ,deoarece aceasta creaza o situatie juridica prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contestatorului, la baza emiterii acesteia stand constatarile din Raportul de inspectie fiscala.**

Astfel, se retine ca Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii organului de inspectie fiscala si nu este susceptibil de a fi contestat, el este un act premergator ce sta la baza emiterii titlului de creanta respectiv a deciziei de impunere motiv pentru care contestatia cu privire la acest capat de cerere va fi respinsa ca inadmisibila .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.205, art.206, art.207, art.209 si art. 216 al.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, se

DECIDE :

Art.1 . Respingerea contestatiei ... ca neintemeiata si nemotivata impotriva Deciziei nr....cu privire la suma de ... lei dupa cum urmeaza:

... lei impozit pe profit

..... lei accesorii aferente impozit pe profit

Art.2- Respingerea contestatiei ca inadmisibila impotriva Raportului de inspectie fiscala nr....

Art.3 . Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV ,

.....