

D E C I Z I A nr. 4241/648/18.12.2013

privind soluționarea contestației depuse de Asociația X din ..., înregistrată la DGFP Hunedoara sub nr. ... / 17.06.2013.

DGFP Hunedoara a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. ... / 08.07.2013, asupra contestației depusă de Asociația X, cu sediul în ..., C.I.F. ..., reprezentată de dl. ing. M, în calitate de președinte, precum și de dl. jr. C, în calitate de consilier juridic.

Contestația a fost depusă la DGFP Hunedoara, fiind înregistrată sub nr. ... / 17.06.2013.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... / 28.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Hunedoara – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr. ... / 28.05.2013, și vizează suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei Asociației X din ... și semnătura dl. ing. M, în calitate de președinte Asociație, precum și a dl. jr. C, în calitate de consilier juridic.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206 și art.209 din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere dispozițiile exprese ale art.17 din OUG nr.74 / 2013, coroborat cu art.12 din HG nr. 520 / 2013, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, Asociația X din ... susține următoarele:

Petenta arată că la data de 11.06.2013, organul fiscal, respectiv D.G.F.P Hunedoara, a comunicat Asociației Raportul de inspecție fiscală nr. ... din 28.05.2013, cât și Decizia de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, nr. ... din 28.05.2013, în care se dispune plata impozitului suplimentar în sumă de ... lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei, cât și penalități de întârziere în sumă de ... lei, în condițiile în care cu ocazia controlului efectuat, petenta susține că a prezentat un punct de vedere (înregistrat

sub nr. .../21.05.2013 la DGFP Hunedoara), cât și o completare la punctul de vedere (înregistrat sub nr. .../10.06.2013 la DGFP Hunedoara), de care însă "nu s-a ținut cont", cu ocazia întocmirii raportului de inspecție fiscală, iar pe parcursul anilor 2011, 2012 și 2013, petenta arată că a fost trimisă de la AFP ... la DGFP Hunedoara, cât și invers, cele mai concludente adrese fiind adresa nr..../2/2012 și nr..../2012 a D.G.F.P Hunedoara, respectiv a A.F.P.

În primul rând, petenta arată că în proiectul raportului de inspecție fiscală prezentat, la capitolul privind "calculul majorărilor de întârziere și penalități" rezulta că se vor calcula dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere, drept pentru care a formulat un punct de vedere și o completare la acesta, înregistrate la DGFP Hunedoara sub numerele de mai sus, în care a indicat:

"din conținutul raportului la capitolul privind "calculul majorărilor de întârziere și penalități" rezultă că se vor calcula, însă nu se indica în cuprinsul raportului faptul că din ANUL 2007 și până în ANUL 2011 s-au plătit fără existența vreunui titlu de creanță (2007-2008) și ulterior prin interpretarea greșită a legii, următoarele sume:

- 2007 suma de ...lei,
- 2008 suma de ... lei,
- 2009 suma de ... lei,
- 2010 suma de ...lei,
- 2011 suma de ... lei,

ca și impozit pe venit tocmai pentru aceste cote părți, nici în prezent nerecuperând în totalitate aceste sume, calcularea majorărilor și penalităților în acest caz fiind contrare legii, în condițiile în care din anul 2007 și până în prezent, D.G.F.P Hunedoara a dispus de aceste sume."

respectiv:

„astfel din anul 2007 și până la data începerii controlului respectiv 11.03.2013 composesoratul a plătit un impozit de 16% pe cotele părți din masa lemnoasă vândută către membri composesori, însă:

- în anul 2007 acesta a fost evidențiat din oficiu de reprezentanții din teritoriu la "impozit pe salariu", în condițiile în care composesoratul nu avea angajați;
- în anii 2008 (înregistrare tot din oficiu), 2009, 2010, 2011, acest impozit de 16% a fost evidențiat în "impozit din alte surse";

Petenta, pe lângă declarația 100, anexează și O.P. cu care s-au virat acești bani la bugetul de stat, cât și fișa fiscală pe plătitor și balanța de verificare la 31.12.2012. Din aceste documente rezultă că până la data începerii controlului, Asociația X ... a plătit la bugetul de stat ca și impozit de 16%, pentru cotele părții, suma de ... lei.

Astfel petenta arată că se impunea în cazul în care s-a constatat că există de plătit "impozit pe profit" de 16% pe aceleași cote părți să se procedeze, așa cum a și indicat în discuția avută cu organul de control la compensarea acestor sume, deoarece doar denumirea impozitului s-a greșit, respectiv impozit pe

veniturile din alte surse sau pe salarii, însă acesta era în realitate impozit pe profit, deoarece membrii composesori au fost scutiți să plătească impozit pe venit, în conformitate cu prevederile codului fiscal.

Deoarece în proiectul de raport de inspecție fiscală nu se indică acest aspect prin adresa nr. ... din 05.06.2013 și înregistrată la AFP ... a solicitat compensarea sumelor ce trebuie să le plătească cu sumele ce sunt în bugetul de stat la data adresei și care mai sunt în valoare de ... lei (impozit pentru anii 2010 și 2011), pentru anii 2007-2009 fiindu-i restituiți cu toate că se impunea compensarea lor.

Cele de mai sus, au făcut obiectul mai multor adese din care cele mai relevante sunt adresa D.G.F.P Hunedoara nr. .../2/03.04.2012 în care petenta arată că: *"suntem "PASAȚI" la A.F.P. ... și adresa A.F.P ... nr. .../02.04.2012, în care suntem "PASAȚI" la D.G.F.P Hunedoara."*, însă cu ocazia întocmirii Raportului de inspecție fiscală nu s-a făcut nicio referire cu privire la cele prezentate, respectiv:

-existența până la data controlului în bugetul de stat a sumei de ... lei, plătită ca și "impozit pe venit" în numele și pe seama membrilor composesori, în condițiile în care aceștia erau scutiți de la acest impozit conform art.42 lit.k din Legea 571/2003, însă înregistrată de reprezentanții din teritoriu la impozit pe salarii și ulterior impozit din alte surse;

-mai mult organul de control și-a permis să noteze în actele de control "reprezentanții acesteia declară că au considerat că activitatea desfășurată de către composesorat este una scutită de plata impozitului pe profit", în condițiile în care la data controlului nu exista impozit pe profit de plătit, așa cum rezultă din documentele verificate.

Petenta anexează adresa nr. ... din 06.06.2013 a AFP ... din care rezultă că mai există în bugetul de stat suma de ... lei, diferența până la ... lei fiind plătită în timpul controlului, pentru a nu se prescrie, fiind vorba de anii 2007-2009.

Având în vedere cele de mai sus, cât și aspectele prezentate în cele două adrese ce constituie punctul de vedere și completare la acesta, cât și documentele anexate la aceste adrese, din care rezultă cele indicate mai sus, petenta solicită să se constate că Asociația X ... nu are de plătit dobânzi/majorări de întârziere, cât și penalități de întârziere.

În al doilea rând, petenta arată că în proiectul raportului de inspecție fiscală prezentat la capitolul privind "calcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit datorat" nu s-au aplicat prevederile alin.2, 3 al art.15 din codul fiscal, drept pentru care în punctul de vedere și completarea la acesta, a indicat:

“nu s-au respectat prevederile art.15 al. 3 din Lg. 571/2003, cât și normele metodologice aferente, privitoare la modalitatea de stabilire a profitului impozabil, unde se prevede:

Norme metodologice:

Art.15 al.3

8. Organizatiile nonprofit care obtin venituri, altele decat cele mentionate la art. 15 alin. 2 din Codul fiscal, și depasesc limita prevazuta la alin. 3 platesc impozit pentru profitul corespunzator acestora. Determinarea profitului impozabil se face în conformitate cu prevederile de la cap. II, titlul II din Codul fiscal. în acest sens se vor avea în vedere urmatoarele:

a)stabilirea veniturilor neimpozabile prevazute la art. 15 alin. 2 din Codul fiscal;

b)determinarea veniturilor neimpozabile prevazute la art. 15 alin. 3 din Codul fiscal, prin parcurgerea urmatorilor pasi:

- calculul echivalentului în lei a 15.000 euro prin utilizarea cursului mediu de schimb valutar EUR/ROL comunicat de Banca Nationala a Romaniei pentru anul fiscal respectiv;

- calculul valorii procentului de 10% din veniturile prevazute la lit. a;

- stabilirea veniturilor neimpozabile prevazute la art. 15 alin. 3 din Codul fiscal ca fiind valoarea cea mai mica dintre sumele stabilite conform precizarilor anterioare;

c)stabilirea veniturilor neimpozabile prin adunarea sumelor de la lit. a și b;

d)determinarea veniturilor impozabile prin scaderea din totalul veniturilor a celor de la lit. c;

e)calculul profitului impozabil corespunzator veniturilor impozabile de la lit. d, avandu-se în vedere urmatoarele:

i) stabilirea cheltuielilor efectuate în scopul realizarii veniturilor impozabile de la lit. d. Este necesara utilizarea de catre contribuabil a unor chei corespunzatoare de repărțizare a cheltuielilor comune;

ii) stabilirea valorii deductibile a cheltuielilor determinate conform regulilor de la pct. i, luandu-se în considerare prevederile art. 21 din Codulfiscal;

iii) stabilirea profitului impozabil ca diferenta intre veniturile impozabile de la lit. d și cheltuielile deductibile stabilite la pct. ii;

f) calculul impozitului pe profit prin aplicarea cotei prevazute la art. 17 alin. 1 sau la art. 18 din Codul fiscal, dupa caz, asupra profitului impozabil stabilit la lit. e.

8/2. Prevederile alin.2 și alin.3 ale art.15 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile și persoanelor juridice care sunt constituite și functioneaza potrivit Legii nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, cu modificările și completările ulterioare.

În acest sens, petenta anexează speța publicată la 25.09.2012 pe portalul ANAF, în care se prevede: *De reținut că, composesoratele sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru veniturile prevăzute la art.15 alin.(2) din Codul fiscal și pentru veniturile din activități economice realizate pâna la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit și datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele prevăzute la alin.(2) al art.15 din Codul fiscal și a celor care depășesc limitele de la alin.(3) al aceluiași articol.*

Respectiv, petenta arată că la punctul 1 din "punctul de vedere" a solicitat să se aplice prevederile H.G. 1861/2006, lit.B, titulu II, pct.2, în care se introduce punctul 82, cu referire și la entitățile juridice înființate conform legii 1/2000, însă cu ocazia întocmirii Raportului de inspecție fiscală, a constatat că organul de control "a ținut cont" de punctul de vedere al contribuabilului, doar în anul 2012, indicând că "diminuând profitul impozabil...., în acordarea scutiri s-a ținut cont de modificările legale aduse în acest sens, respectiv de H.G 50/2011 intrată în vigoare în data de 31.01.2012, acest act normativ aducând modificări Normelor de aplicare a codului Fiscal"(pag.13/13), fără a face referire la H.G. 1861/2006 care se referă la aplicarea scutirii de mai sus și pentru persoane juridice constituite conform LEGII 1/2000, la lit.B, titulu II, pct.2, în care se introduce punctul 82.

Mai mult, petenta arată că verificând actul normativ indicat în documentele întocmite de organul de control a constatat că H.G. 50/2011 face referire la "aprobarea normelor metodologice de aplicare a prevederilor legii 416/2001 privind impozitul minim garantat ce nu are nici o legătură cu activitatea composesoratului. Inclusiv în Decizia de Impunere se indică: *“În categoria veniturilor neimpozabile se includ veniturile din subvențiile acordate de APIA doar începând cu anul 2012, aceste venituri fiind incluse în categoria veniturilor neimpozabile prin H.G 50/2011, intrată în vigoare în data de 31.01.2012...(pagina 2/9).”*

Având în vedere cele prezentate, cât și aspectele prezentate în cele două adrese ce constituie punctul de vedere și completare la acesta, cât și documentele anexate la aceste adrese, din care rezultă cele indicate mai sus, petenta solicită să se constate că și pentru anii 2008-2011 se impune să se calculeze deducerea de 15.000 Euro/an (... lei ce se impuneau a se deduce în cei 4 ani).

În al treilea rând, petenta arată că la punctul 3 de la pagina ... se indică mai multe aspecte cu privire la *"drepturile pe cote părți ale membrilor composesori"*, organul de control deși a primit și a ridicat cu ocazia controlului statut-ul, procesele verbale de sedință a comitetului director din luna decembrie a fiecărui an (și nu hotărârile adunării generale), Hotărârile Adunării Generale,

(adunările generale fiind anul următor pentru anul în curs), cât și explicații cu privire la aceste cote părți, organul de control a interpretat prevederile legale, fără a analiza documentele puse la dispoziție, creând astfel artificial baza impozabilă, tocmai cotele părți acordate membrilor composesori, la care au aplicat apoi impozitul de 16%, având în vedere că au considerat că aceste cote părți sunt "cheltuieli nedeductibile", aspect ce este indicat la pg. ... din R.I.F., și ... din D.I., respectiv:

"...organele de inspecție au reconsiderat alocarea sumelor cote părți conform statutului ca o distribuire de active (disponibil în cont din beneficiu realizat în urma activității desfășurate) către membrii composesori (coproprietari) și nu o cheltuielă așa cum a fost evidențiată în contabilitatea Asociației X ...".

Cu toate acestea, petenta arată că nu au ținut cont de următoarele aspecte, ce le-au fost prezentate cu ocazia controlului, acesta fiind și scopul pentru care le-au fost predate documentele de mai sus, respectiv:

- Cotele părți sunt cheltuieli deductibile, așa cum prevede art.21 pct.4 lit.g) din codul fiscal, deoarece acolo se arată că sunt cheltuieli nedeductibile:

"g) cheltuielile înregistrate de societățile agricole, constituite în baza legii, pentru dreptul de folosință al terenului agricol adus de membrii asociați, peste cota de distribuție din producția realizată din folosința acestuia, prevăzută în contractul de societate sau asociere;", ori aceste cote sunt tocmai dreptul fiecărui membru composesor în raport cu cota deținută, în ambele cazuri reconstituirea dreptului de proprietate făcându-se inițial în baza legii 18/1991;

-mai mult, modalitatea de acordare a acestor cote părți este în conformitate cu acest articol, respectiv în luna decembrie a fiecărui an se stabilește dreptul fiecărui membru composesor, și se aprobă în acest sens de consiliul de administrație suma care se plătește fiecărui membru, funcție de suprafață deținută în composesorat.

-inclusiv legiuitorul a avut în vedere acest aspect și în cazul composesoratelor deoarece prin OG nr. 8/2013 art.1 pct.23, se abrogă art.42 lit.k, articol prin care membrii composesori asociați în forme asociative constituite conform legii 1/2000, erau scutiți de la plata impozitului pe venit pentru sumele primite ca și cote părți, astfel prin abrogarea acestui articol în prezent suntem în situația în care pentru aceleași cote părți se impune impozitarea cu 16% ca și impozit pe profit a Asociației X ..., și cu 16 % persoanele fizice membrii composesori tot pentru cotele părți primite, de unde rezultă că aceeași baza de impozitare respectiv cotele părți se impozitează cu 32%, acest aspect nefiind luat în calcul cu ocazia controlului de reprezentanții DGFP Hunedoara.

Petenta susține că inclusiv organul de control indică la pagina ... a R.I.F., că:

"de asemenea potrivit pct.188, al.1, din Ordinul 1969/2007 cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit.. ... și activităților economice, pentru: executarea unor obligații legale....",

ori în cazul său acesta a fost motivul pentru care a evidențiat cotele părți ca și cheltuieli, deoarece pentru noi aceste cote părți sunt cheltuieli datorate conform statutului, ținând astfel o obligație legală a asociației față de membri composesori.

Prevederile OMFP 3055/2009, deși sunt indicate la pagina ..., dacă organul de control dorea să respecte prevederile acestuia observă că, composesoratele nu sunt cuprinse conform art. 2 din ordin, la entitățile de la pct.1 al.3 din reglementări, care prevede strict, căror entități juridice le sunt aplicabile aceste prevederi.

De asemenea plata cotelor părți către membrii composesori nu poate fi privită ca o distribuție de active către membrii composesori, în conformitate cu prevederile art.27 alin.2 din codul fiscal, care prevede:

“Art. 27: Reorganizari, lichidari și alte transferuri de active și titluri de participare:

(1) în cazul contribuțiilor cu active la capitalul unei persoane juridice în schimbul unor titluri de participare la aceasta persoana juridica se aplica următoarele reguli:

a) contribuțiile nu sunt transferuri impozabile în înțelesul prevederilor prezentului titlu;”

b) valoarea fiscală a activelor primite de persoana juridică este egală cu valoarea fiscală a acelor active la persoana care contribuie cu activul;

c) valoarea fiscală a titlurilor de participare primite de persoana care contribuie cu activele este egală cu valoarea fiscală a activelor aduse drept contribuție de către persoana respectivă.

(2) Distribuția de active de către o persoană juridică română către participanții săi, fie sub formă de dividend, fie ca urmare a operațiunii de lichidare, se tratează ca transfer impozabil, exceptându-se cazurile prevăzute la alin. (3).”

din următoarele motive:

-suprafețele de teren ce au aparținut membrilor composesori înainte de anul 1948, au fost reconstituite în favoarea acestora sau a urmașilor celor decedați, după anul 1991, și nu constituie active cu care să se participe la capitalul composesoratului, membri neprimind titluri de participare în înțelesul acestui articol, mai mult aceste terenuri nu au fost și nu sunt în circuitul civil.

-prin tăierea de masă lemnoasă pe picior se poate considera în accepțiunea organului de control cu privire la "distribuția de active", că se reduce capitalul social al persoanei juridice, în acest caz conform prevederilor codului fiscal nu sunt considerate dividende o distribuție de bani sau în natura (o parte din membri composesori nu au ridicat sumele de bani, ci au ridicat material lemnos în contrapartida), efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți.

-din documentele contabile puse la dispoziție a rezultat faptul că aceste cote părți au fost plătite înainte de încheierea exercițiului financiar pentru anul în

curs, și nu după încheierea exercițiului financiar, când se impunea ca să se stabilească în cazul dividendelor care este excedentul, composesoratul prin consiliul director aprobând la plata drepturile fiecărui membru composesor, aceste sume neavând regimul veniturilor prevăzute de art.67 din Codul fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, petenta solicită să se constate că Asociația X ... nu are de plătit impozit suplimentar pe perioada verificată.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. ... / 28.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. ... / 28.05.2013, au consemnat următoarele:

Asociația X ... a fost înființată ca formă asociativă de proprietate asupra terenurilor silvice reglementate la art.26 alin.(1) din Legea nr.1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, solicitate potrivit prevederilor Legii fondului funciar nr.18/1991 și ale Legii nr.169/1997, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.28 alin.(4) din același act normativ, dobândind calitatea de persoană juridică, reglementată de Legea nr. 1/2000, composesoratul, se înscrie în regimul fiscal încadrat la Titlul II Impozitul pe profit din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscale au constatat că în perioada 01.0...8 – 31.12.2012, societatea se înscrie în prevederile Titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu referire la impozitul pe profit.

Organele de inspecție fiscală, referitor la faptul că Asociația X ... nu determină, nu înregistrează în evidența contabilă și nu declară obligația de plată a impozitului pe profit, au menționat faptul că reprezentanții acesteia declară că au considerat activitatea desfășurată de către composesorat ca fiind una scutită de plata impozitului pe profit.

În drept, organele de inspecție fiscale au menționat faptul că față de prevederile art.15 alin.(2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, scutirile de la plata impozitului pe profit în cazul composesoratelor sunt limitate la veniturile enumerate la alin.(2), respectiv pentru veniturile economice realizate se acordă scutire până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit, prevăzută la alin.(2) (condiții cumulative);

În categoria veniturilor neimpozabile se includ veniturile din subvențiile acordate de APIA, doar începând cu anul 2012, aceste venituri fiind incluse în categoria veniturilor neimpozabile, prin HG 50/2011, intrată în vigoare în data de 31.01.2012, acest act normativ aducând modificări Normelor de aplicare a Codului Fiscal.

În ceea ce privește veniturile din subvenții APIA pentru întreținerea pășunilor aflate în coproprietate, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că entitatea a alocat asupra veniturilor într-un an fiscal întreaga sumă încasată fără a ține cont de nivelul cheltuielilor angajate în scopul pentru care acestea au fost alocate. Acest fapt a dus la o declarare eronată a rezultatului contabil în perioada verificată.

Luând în considerare prevederile pct.236 din OMFP nr. 3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu directivele europene și pct.176 din Ordinul 1969 / 2007 privind aprobarea reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, organele de inspecție fiscală au menționat că rezultatul fiscal realizat de entitate, nu trebuie influențat de veniturile și cheltuielile aferente subvențiilor din fondurile APIA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în structura cheltuielilor raportate de către asociație în perioada verificată se regăsesc cheltuieli cu cotele părți reprezentând în fapt sumele de bani acordate de Asociația X către membri composesori aferent cotelor individuale de proprietate. Sumele acordate au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 656 “cheltuieli privind cote părți datorate conform statutului”.

În perioada verificată (01.0...8–31.12.2012), Asociația X a distribuit membrilor composesori cote părți în sumă totală de ... lei defalcate astfel :

- pentru anul 2008 în sumă de ... lei;
- pentru anul 2009 în sumă de ... lei;
- pentru anul 2010 în sumă de ... lei;
- pentru anul 2011 în sumă de ... lei;
- pentru anul 2012 în sumă de ... lei;

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscale au reconsiderat alocarea sumelor cote părți conform statutului ca o distribuire de active (disponibil în cont din beneficiul realizat în urma activității desfășurate) către membrii composesori (coproprietari) și nu o cheltuială așa cum a fost evidențiată în contabilitatea Asociației X .

Ținând cont de prevederile legale prezentate, prin reconsiderarea elementelor de cheltuieli și venit evidențiate în baza documentelor de către Asociația X , în timpul inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit datorat.

În concluzie, pentru perioada verificată a fost determinat în sarcina Asociației Composesorală Obștea Jiana, impozit pe profit de plată în sumă de ... lei din care:

- Aferent anului 2008 în sumă de ... lei;
- Aferent anului 2009 în sumă de ... lei;
- Aferent anului 2010 în sumă de ... lei;
- Aferent anului 2011 în sumă de ... lei;
- Aferent anului 2012 în sumă de ... lei;

Față de cele prezentate mai sus, pentru impozitul pe profit determinat suplimentar în sumă totală de ... lei, în timpul controlului au fost calculate majorări de întârziere și penalități în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, în sumă de ... lei, astfel:

- majorări de întârziere în sumă de ... lei;
- penalități de întârziere în sumă de ... lei.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

Asociația X , cu sediul în ..., C.I.F. ..., reprezentată de dl. ing. M, în calitate de președinte, precum și de dl. jr. C, în calitate de consilier juridic.

Perioada verificată a fost 01.0...8 - 31.12.2012.

III.1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale în mod corect au stabilit această sumă, în condițiile în care la dosarul contestației nu au fost depuse documente noi în susținerea cauzei, iar din documentele existente la dosarul contestației nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele fiscale.

Organele de inspecție fiscale au constatat că în perioada 01.0...8 – 31.12.2012, societatea se înscrie în prevederile Titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu referire la impozitul pe profit, prin Decizia de impunere nr. ... / 28.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Hunedoara – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr. ... / 28.05.2013, s-a stabilit în sarcina petentei suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Petenta invocă faptul că în perioada verificată, agentul economic nu a evidențiat în contabilitate, declarat la organul fiscal și achitat la bugetul de stat obligația de plată a impozitului pe profit considerând că nu are obligația de a plăti impozit pe profit pentru profiturile realizate din activitatea desfășurată, Asociația fiind înființată în baza art.28 pct.4 din Legea nr.1/2000 privind reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole forestiere.

De asemenea, în aplicarea prevederilor legale referitoare la modul de determinare a impozitului pe profit datorat de asociație, petenta susține că nu au fost aplicate corespunzător prevederile art.15 alin.(3) din Legea nr.571/2003

privid Codul Fiscal, în sensul că nu a fost aplicată scutirea de la plata impozitului pe profit pentru veniturile din activitățile economice până la nivelul sumei de 15.000 euro într-un an fiscal.

Considerarea cheltuielilor cu alocarea cotelor părți referitoare la drepturile membrilor composesori ca fiind în fapt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil este justificată de către societate cu prevederile art.21 pct.(4) lit.(g) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Plata acestor drepturi către membrii composesori înainte de încheierea exercițiului financiar este considerată de către petentă motivul pentru care aceste drepturi nu reprezintă excedentul necesar a fi determinat precum în cazul dividendelor.

De asemenea petenta solicită anularea obligației de plată a accesoriilor calculate pentru neplata în termen a impozitului pe profit determinat suplimentar, susținând că în aceeași perioadă a fost achitat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute de membrii composesori fără a exista un titlu de creanță pentru încasarea acestor sume la bugetul de stat.

Având în vedere cele prezentate, societatea solicită anularea obligațiilor mai sus menționate dispuse prin Deciziei de impunere, precum și exonerarea la plata acestora.

În fapt, Asociația X ... a fost înființată ca formă asociativă de proprietate asupra terenurilor silvice reglementate la art.26 alin.(1) din Legea nr.1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, solicitate potrivit prevederilor Legii fondului funciar nr.18/1991 și ale Legii nr.169/1997, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“Formelor asociative de proprietate asupra terenurilor cu vegetatie forestiera, pășunilor și fanetelor, obsti de mosneni în devalmasie, obsti razesesti nedivizate, composesorate, obsti de cumparare, paduri graniceresti, paduri urbariale, comune politice, cooperative, alte comunitati și forme asociative cu diferite denumiri, li se va elibera un singur titlu de proprietate, la solicitarea reprezentantului legal al acestora, cu mentiunea la titular, dupa caz: „obste de mosneni“, „obste de razeși“, „composesorat“, „paduri graniceresti“, alte asociatii și forme asociative cu denumirea localitatii respective.”

Potrivit art.28 alin.(4) din același act normativ:

“Prin hotărâre judecătorească formele asociative de administrare în comun, constituite în condițiile și cu respectarea regimului silvic prevăzut de lege, redobândesc calitatea de persoană juridică. Hotărârea judecătorească va fi înscrisă într-un registru special ținut de judecătorie.”

Dobândind calitatea de persoană juridică, reglementată de Legea nr. 1/2000, composesoratul, se înscrie în regimul fiscal încadrat la Titlul II

Impozitul pe profit din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.13 Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Sunt obligate la plata impozitului pe profit, conform prezentului titlu, următoarele persoane, denumite în continuare contribuabili:

a) persoanele juridice romane ...”

Față de cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscale, în mod legal, au constatat că în perioada 01.0...8 – 31.12.2012, Asociația X ... se înscrie în prevederile Titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu referire la impozitul pe profit.

În perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că Asociația X ... a desfășurat activitate de exploatare forestieră, administrare a fondului forestier și lucrări funciare de întreținere a patrimoniului asociației composesorale (în baza contractelor cu Ocolul Silvic Carpatina) înregistrând atât venituri din desfășurarea acestor activități, cât și venituri din subvenții acordate de Agenția de Plăți și Intervenții pentru Agricultură Hunedoara.

În conformitate cu prevederile art.15 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal: *“Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru următoarele tipuri de venituri:*

- a) cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor;*
- b) contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților;*
- c) taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare;*
- d) veniturile obținute din vize, taxe și penalități sportive sau din participarea la competiții și demonstrații sportive;*
- e) donațiile și banii sau bunurile primite prin sponsorizare;*
- f) dividendele și dobânzile obținute din plasarea disponibilităților rezultate din venituri scutite;*
- g) veniturile pentru care se datorează impozit pe spectacole;*
- h) resursele obținute din fonduri publice sau din finanțări nerambursabile;*
- i) veniturile realizate din acțiuni ocazionale precum: evenimente de strângere de fonduri cu taxă de participare, serbări, tombole, conferințe, utilizate în scop social sau profesional, potrivit statutului acestora;*
- j) veniturile excepționale rezultate din cedarea activelor corporale aflate în proprietatea organizațiilor nonprofit, altele decât cele care sunt sau au fost folosite într-o activitate economică;*
- k) veniturile obținute din reclamă și publicitate, realizate de organizațiile nonprofit de utilitate publică, potrivit legilor de organizare și funcționare, din domeniul culturii, cercetării științifice, învățământului, sportului, sănătății, precum și de camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale;*

l) sumele primite ca urmare a nerespectării condițiilor cu care s-a făcut donația/sponsorizarea, potrivit legii, sub rezerva ca sumele respective să fie utilizate de către organizațiile nonprofit, în anul curent sau în anii următori, pentru realizarea scopului și obiectivelor acestora, potrivit actului constitutiv sau statutului, după caz;

m) veniturile realizate din despăgubiri de la societățile de asigurare pentru pagubele produse la activele corporale proprii, altele decât cele care sunt utilizate în activitatea economică;

n) sumele primite din impozitul pe venit datorat de persoanele fizice, potrivit prevederilor titlului III.”

Potrivit prevederilor art.15 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, se precizează că:

“Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit, prevăzută la alin. (2). Organizațiile prevăzute în prezentul alineat datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele prevăzute la alin. (2) sau în prezentul alineat, impozit calculat prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 alin. (1) sau art. 18, după caz.”

În conformitate cu prevederile art.15 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, se precizează:

“Sunt scutiți de la plata impozitului pe profit următorii contribuabili:...

(4) Prevederile alin. (2) și (3) sunt aplicabile și persoanelor juridice care sunt constituite și funcționează potrivit Legii nr.1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, solicitate potrivit prevederilor Legii fondului funciar nr. 18/1991 și ale Legii nr. 169/1997, cu modificările și completările ulterioare.

Față de prevederile art.15 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, menționăm că scutirile de la plata impozitului pe profit în cazul posesorilor sunt limitate la veniturile enumerate la alin.(2), respectiv pentru veniturile economice realizate se acordă scutire până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit, prevăzută la alin.(2) (condiții cumulative);

În categoria veniturilor neimpozabile se includ veniturile din subvențiile acordate de APIA doar începând cu anul 2012, aceste venituri fiind incluse în categoria veniturilor neimpozabile prin HG 50/2011, intrată în vigoare în data de 31.01.2012, acest act normativ aducând modificări Normelor de aplicare a Codului Fiscal.

Organele de inspecție fiscală din verificarea documentelor de evidență contabilă au constatat următoarele :

În perioada verificată, Asociația X înregistrează venituri din exploatare grupate astfel:

- venituri din exploatarea masei lemnoase ,
- venituri din subvenții APIA pentru întreținerea pășunilor aflate în coproprietate

În ceea ce privește veniturile din subvenții APIA pentru întreținerea pășunilor aflate în coproprietate, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că entitatea a alocat asupra veniturilor într-un an fiscal întreaga suma încasată, fără a ține cont de nivelul cheltuielilor angajate în scopul pentru care acestea au fost alocate. Acest fapt a dus la o declarare eronată a rezultatului contabil în perioada verificată.

Referitor la afirmațiile făcute de contestatară cu privire la încadrarea acestor venituri, facem precizarea că până la data de 31.01.2012 aceste sume încasate de la A.P.I.A. nu se regăsesc menționate în mod expres ca forme de sprijin cu destinație specială cuprinse în categoria veniturilor neimpozabile.

Începând cu data de 31.01.2012 prin Hotărârea nr. 50 din 25 ianuarie 2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 legiuitorul modifică normele de aplicare a art.42 lit.a, incluzând în categoria veniturilor neimpozabile sumele primite de la A.P.I.A. ca sprijin de suprafață la pct.4¹ se arată:

C. Titlul III "Impozitul pe venit"

1. După punctul 4 se introduce un nou punct, punctul 4¹, cu următorul cuprins:

"Codul fiscal:

Venituri neimpozabile

ART. 42

În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile:

a) ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, acordate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale și din alte fonduri publice, inclusiv cele din fonduri externe nerambursabile, precum și cele de aceeași natură primite de la alte persoane, cu excepția indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă. Nu sunt venituri impozabile indemnizațiile pentru: risc maternal, maternitate, creșterea copilului și îngrijirea copilului bolnav, potrivit legii;

[...]

Norme metodologice:

4¹. În categoria veniturilor neimpozabile se cuprind și formele de sprijin acordate din bugetul de stat și din fonduri externe nerambursabile în conformitate cu legislația internă și reglementările europene, de exemplu:

- ajutoarele de stat acordate producătorilor agricoli, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 14/2010 privind măsuri financiare pentru reglementarea ajutoarelor de stat acordate producătorilor agricoli, începând cu anul 2010, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 74/2010, cu completările ulterioare, potrivit actelor normative de aprobare a respectivelor ajutoare de stat;

- sprijinul acordat producătorilor agricoli sub forma schemelor de plăți directe și plăți naționale directe complementare potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 125/2006 pentru aprobarea schemelor de plăți directe și plăți naționale directe complementare, care se acordă în agricultură începând cu anul 2007, și pentru modificarea art. 2 din Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 139/2007, cu modificările ulterioare, și actelor normative date în aplicarea acesteia;

- sprijinul nerambursabil acordat potrivit Programului Național pentru Dezvoltare Rurală, aprobat prin Decizia Comisiei Europene nr. C(2008) 3.381 din 16 iulie 2008, prin axa 1 - Îmbunătățirea competitivității sectoarelor agricol și forestier, prin măsurile 112 - Instalarea tinerilor fermieri și 141 - Sprijinirea fermelor agricole de semi-subsistență."

Mai mult decât atât se reține și faptul că potrivit art.48 alin.(7) lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile corespunzătoare venitului neimpozabil ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate.

Făcând o paralelă între cele două perioade arătate mai sus, delimitate de modificările aduse normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, se reține că până la data de 31.01.2012 sprijinul pe suprafață este inclus în venitul brut, dar și cheltuielile efectuate din aceasta sursă sunt cuprinse în categoria cheltuielilor deductibile, iar începând cu data de 31.01.2012 sprijinul pe suprafață este cuprins în categoria veniturilor neimpozabile, dar cheltuielile efectuate din această sursă sunt incluse în categoria cheltuielilor nedeductibile, practic efectul fiscal fiind același.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în structura cheltuielilor raportate de către asociație în perioada verificată se regăsesc cheltuieli cu cotele părți reprezentând în fapt sumele de bani acordate de Asociația X către membri compozesori aferent cotelor individuale de proprietate. Sumele acordate au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 656 "cheltuieli privind cote părți datorate conform statutului".

Conform pct.20 (renumerotat 18) din statutul Asociației X, scopul acestei forme asociative numite Compozessorat este de a pune în valoare și de a vinde produsele obținute în vederea obținerii de venituri în raport cu cota parte a fiecărui proprietar.

În ceea ce privește drepturile de cote părți conform statutului se stipulează: drepturile de cote părți vor fi stabilite conform actelor de carte funciară sau a altor acte eliberate de organele abilitate... . Drepturile de cote părți asupra terenului vor fi exprimate în hectare sau metri pătrați. Drepturile bănești asupra veniturilor se vor exprima în lei și în cazuri speciale în valută.

Determinarea beneficiilor pentru alocarea cotelor părți conform statutului reprezintă atribuția adunării generale. Adunarea generală este responsabilă între altele cu aprobarea bugetului de venituri și cheltuieli pe anul în curs, prezentat consiliului administratorilor, în care se vor prevedea fixarea beneficiului net care va fi distribuit după cota parte pe care o deține fiecare coproprietar.

Conform hotărârilor adunării generale a membrilor composesori încheiate de regulă în luna decembrie a fiecărui an, se dispune conform proceselor verbale încheiate în sesiune, stabilirea sumei ce se va plăti membrilor composesori .

În perioada verificată (01.0...8–31.12.2012), Asociația X a distribuit membrilor composesori cote părți în sumă totală de ... lei defalcate astfel :

- pentru anul 2008 în sumă de ... lei;
- pentru anul 2009 în sumă de ... lei;
- pentru anul 2010 în sumă de ... lei;
- pentru anul 2011 în sumă de ... lei;
- pentru anul 2012 în sumă de ... lei;

În conformitate cu prevederile cap.5 din Ordinul 1969 / 2007 privind aprobarea reglementarilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, funcțiunea contului 656 "*Cheltuieli privind cote-părți datorate potrivit statutului*" prevede:

„Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cotelor-părți datorate, potrivit statutului, de subunități pentru acoperirea cheltuielilor proprii ale unității sau de unitate pentru acoperirea cheltuielilor proprii ale subunităților, privind activitățile fără scop patrimonial.

Contul 656 "Cheltuieli privind cote-părți datorate potrivit statutului" este un cont de activ.

Contul 656 "Cheltuieli privind cote-părți datorate potrivit statutului" se debitează prin creditul contului:

481 "Decontări între unitate și subunități"

- cu cheltuielile reprezentând cote-părți datorate potrivit statutului."

De asemenea, potrivit pct.188 alin.(1) din Ordinul 1969 / 2007 privind aprobarea reglementarilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial:

„(1) Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit, aferente activităților fără scop patrimonial, activităților cu destinație specială, potrivit legii și activităților economice, pentru:

- consumuri de stocuri, lucrări executate și servicii prestate de care beneficiază entitatea;

- cheltuieli cu personalul;

- executarea unor obligații legale sau contractuale etc.”,

coroborat cu prevederile pct.34 alin.(1) lit.b din OMFP nr. 3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu directivele europene se precizează: *“Cheltuielile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub forma de iesiri sau scaderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către actionari”*

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscale, în mod legal, au reconsiderat alocarea sumelor cote părți conform statutului ca o distribuire de active (disponibil în cont din beneficiul realizat în urma activității desfășurate) către membrii composesori (coproprietari) și nu o cheltuială așa cum a fost evidențiată în contabilitatea Asociației X .

Mai mult, prin solicitarea contribuabilului de compensare a impozitului pe venit achitat în plus cu impozitul pe profit stabilit în urma inspecției fiscale se recunoaște de fapt că Asociația X datorează impozitul pe profit determinat de organele de inspecție fiscală și înscris în Decizia de impunere nr..../28.05.2013.

De asemenea trebuie menționat faptul că în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală au fost prezentate și o serie de aspecte care au generat obligație de plată suplimentară pentru impozitul pe profit datorat de petentă și pentru care prin contestație nu au fost prezentate motive și/sau documente care să combată obligației de plată a impozitului pe profit determinat suplimentar în urma inspecției fiscale, astfel:

1. În timpul inspecției fiscale s-a constatat că în luna decembrie 2008 Asociația X stornează din contul 708 “venituri din activități diverse” suma de ... lei.

Prin NC .../2008 se face următoarea înregistrare contabilă 411=708 cu – ... lei, la rubrica explicații fiind înscrisă mențiunea “se reziliază contractul cu...”

În susținerea stornării sumei de ... lei nu a fost prezentat nici un document (factura sau contract) care să justifice înregistrarea efectuată.

În conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul, pentru anul 2008 nu a fost considerată stornarea de venituri în sumă de ... lei în lipsa unui document justificativ .

2. În anul 2009 Asociația X înregistrează în contul 655 “contribuții alte organisme “ suma de ... lei defalcată astfel:

-suma de ... lei reprezentând alimentare cont Asociația Carpatina Valea Jiului;

-suma de ... lei reprezentând varsarea aportului în numerar către Asociația Carpatina Valea Jiului;

-suma de ... lei reprezentând cota parte către Asociația Carpatina Valea Jiului;

Organele de inspecție fiscale au menționat că Asociația X deține calitatea de asociat al Asociației C.

Aceste cheltuieli nu privesc activele proprii ale contribuabilului, iar sumele alocate de Asociația X nu reprezintă cheltuieli ale contribuabilului.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, a fost determinată ca și cheltuielă nedeductibilă suma de ... lei aferentă exercițiului fiscal 2009 .

3. În luna iunie 2011 se înregistrează în contul 628 “cheltuieli cu serviciile prestate de terți” suma de ... lei înscrisă în Dispoziția de plată nr. .../24.05.2011 emisă către dl. T reprezentând materiale stână.

În patrimoniul Asociației X nu este înregistrată stână sau orice alte elemente care să ateste existența acesteia și implicit efectuarea unor cheltuieli pentru întreținerea acesteia. Asociația nu înregistrează venituri din exploatarea pășunilor și nu deține animale în exploatare .

Potrivit art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de ... lei nu este deductibilă fiscal.

4. În lunile noiembrie și decembrie 2011, Asociația X înregistrează în contul 628 “cheltuieli cu serviciile prestate de terți” suma de ... lei astfel:

-fact.../22.11.2011 emisă de SC U SRL ... reprezentând robinete, mufe, reducerii aferentei centralei termice instalate în sumă de ... lei și TVA aferent;

-fact.../22.11.2011 emisă de SC U SRL ... reprezentând robinete, mufe, reducerii aferentei centralei termice instalate în sumă de ... lei și TVA aferent;

-fact.../02.12.2011 emisă de SC M SRL reprezentând lucrări de amenajări interioare în sumă de ... lei;

Potrivit art.24 alin.(1) și art.24 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de ... lei nu este deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pentru anul fiscal 2011, această sumă devenind cheltuielă în măsura înregistrării amortizării fiscale.

În raport de prevederile legale prezentate mai sus se reține că solicitarea asociației de a se recalcula profitul impozabil și impozitul pe profit prin prisma motivelor invocate nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, organele de inspecție fiscală, în mod legal, prin reconsiderarea elementelor de cheltuieli și venit evidențiate în baza documentelor de către Asociația X , în timpul inspecției fiscale au procedat la calcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit datorat astfel:

Pentru anul 2008

Venituri totale	... lei
Cheltuieli totale	... lei
Rezultat contabil	-... lei
Neductibil: cheltuieli cu cote părți	... lei

Rezultat contabil profit	... lei
Subvenție neconsumată	- ... lei
Cheltuieli determinate ca nedeductibile de societate	... lei
Cheltuieli cu amenzi și penalități	... lei
Venituri suplimentare	... lei
Profit fiscal	... lei
Impozit pe profit datorat	... lei

Pentru anul 2009:

Venituri totale	... lei
Cheltuieli totale	... lei
Rezultat contabil	- ... lei
Nedeductibile din care :cheltuieli cu cote părți	... lei
Subvenție neconsumată	-... lei
Cheltuieli determinate ca nedeductibile de societate	... lei
Cheltuieli cu amenzi și penalități	... lei
Sponsorizare	... lei
Venituri suplimentare	... lei
Profit fiscal	... lei
Impozit pe profit 16%	... lei
Sponsorizare deductibilă	... lei
Impozit profit datorat	... lei

Pentru anul 2010:

Venituri totale	... lei
Cheltuieli totale	... lei
Rezultat contabil	... lei
Nedeductibile din care: cheltuieli cu cote părți	... lei
Subvenție neconsumată	-... lei
Cheltuieli nedeductibile penalități primărie	... lei
Cheltuieli cu amenzi și penalități	... lei
Profit fiscal	... lei
Impozit profit datorat	... lei

Pentru anul 2011:

Venituri totale	...lei
Cheltuieli totale	... lei
Rezultat contabil	... lei
Nedeductibile din care: cheltuieli cu cote părți	... lei
Subvenție neconsumată	-... lei
Cheltuieli determinate ca nedeductibile de societate	... lei
Cheltuieli cu amenzi și penalități	... lei

Sponsorizare	... lei
Cheltuieli nedeductibile amenajări	... lei
Cheltuieli nedeductibile stână	... lei
Profit fiscal	... lei
Impozit pe profit 16%	... lei
Sponsorizare deductibilă	... lei
Impozit profit datorat	... lei

Pentru anul 2012:

Venituri totale	... lei
Cheltuieli totale	... lei
Rezultat contabil	-... lei
Nedeductibile din care: cheltuieli cu cote părți	... lei
Cheltuieli determinate ca nedeductibile de societate	... lei
Sponsorizare	... lei
Venit suplimentar din Subvenție consumată din sold	... lei
Reducere 15.000 eur (art.15 alin.(3))	... lei
Profit fiscal	... lei
Impozit pe profit 16%	... lei
Sponsorizare deductibilă	... lei
Impozit profit datorat	... lei

Astfel, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit în sarcina contestatoarei, impozit pe profit în suma de ... lei din care :

- Aferent anului 2008 în sumă de ... lei;
- Aferent anului 2009 în sumă de ... lei;
- Aferent anului 2010 în sumă de ... lei;
- Aferent anului 2011 în sumă de ... lei;
- Aferent anului 2012 în sumă de ... lei;

Întrucât elementele invocate de petenta prin contestație, petenta ne prezentând documente de natură să modifice Decizia contestată, organul de soluționare constată că petenta nu a adus alte motive și documente în susținerea propriei cauze, prin care să combată susținerile organelor fiscale, în speță fiind incidente și prevederile OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care la art.206 alin.(1) lit.c-d) precizează următoarele:

„ART. 206 Forma și conținutul contestației

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

... c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

„2.5. 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. ”

De asemenea pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

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;”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil *„cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”*.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit în sarcina contestatoarei un impozit pe profit în sumă de ... lei, motiv pentru care contestația petentei se va respinge, ca neîntemeiată și nemotivată, pentru acest capăt de cerere.

III.2. Referitor la accesoriile aferente impozitul pe profit în sumă de ... lei reprezentând:

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale în mod corect au stabilit aceste sume.

Petenta în ce privește solicitarea anulării obligației de plată a accesoriilor calculate pentru neplată în termen a impozitului pe profit determinat suplimentar, invocă faptul că în aceeași perioadă a fost achitat la bugetul de stat

impozit pe veniturile obținute de membrii compozitori fără a exista un titlu de creanță pentru încasarea acestor sume la bugetul de stat.

În fapt, obiectul inspecției fiscale efectuate a fost impozitul pe profit, așa cum rezultă și din avizul de inspecție fiscală înaintat asociației.

Obligația de plată a impozitului pe venit datorat de către petentă nu a făcut obiectul inspecției fiscale.

Achitarea obligației privind impozitul pe venit de către Asociația X , în perioada anilor 2007 – 2011 a fost efectuată având la baza declarațiile depuse la organul fiscal, în conformitate cu prevederile art.82 alin.(2) și art.86 alin.(4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală .

Compensarea sumelor datorate de către petentă cu alte creanțe deținute de către Asociația X față de bugetul de stat nu a făcut obiectul nici unei cereri înaintate de către contribuabil în perioada efectuării inspecției fiscale în cauză.

Cererea înaintată de petentă cu privire, între altele, la compensarea obligațiilor achitate în plus pentru impozitul pe venituri din alte surse cu impozitul pe profit determinat suplimentar a fost depusă la DGFP Hunedoara sub nr. ... în data de 12.06.2013, ulterior datei comunicării actului administrativ fiscal contestat de petentă (10.06.2013).

Mai mult, prin solicitarea contribuabilului de compensare a impozitului pe venit achitat în plus cu impozitul pe profit stabilit în urma inspecției fiscale se recunoaște de fapt că Asociația X datorează impozitul pe profit determinat de organele de inspecție fiscală și înscris în Decizia de impunere nr..../28.05.2013.

Urmare a celor menționate de către contribuabil și a aplicării prevederilor art.116 din OUG nr.88/2010 pentru modificarea și completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că se impune recalcularea accesoriilor datorate de către societate pentru neplata în termen a impozitului pe profit determinat suplimentar prin reconsiderarea plăților efectuate de societate în contul impozitului pe venit nedatorat.

Față de cele prezentate, în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea majorărilor de întârziere și penalităților datorate de contribuabil, conform anexei la referatul nr.... / 04.07.2013 cu propunerile de soluționare întocmit de AIF, astfel:

Situația debitelor scadente și a plăților

data	nr.doc	procent	debite	plati	sold
...
...

...
...
...
...
...
...
...
...
...
...
...
total			

Calcul majorări

de la	până la	nr. zile	procent	suma	majorare
...					...
...
...
...
...
...
...
...
...
total majorări					...

Calcul penalități

data scadență	debit	data plății	suma plătită	procent	penalitate
...
total penalități					...

Față de cele prezentate mai sus, pentru impozitul pe profit determinat suplimentar în sumă totală de ... lei, inițial în timpul controlului au fost calculate eronat majorări de întârziere și penalități de întârziere în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în sumă de ... lei reprezentând:

-majorări de întârziere în sumă de ... lei;

-penalități de întârziere în sumă de ... lei,

organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere, stabilind în mod legal, ca și datorate suma de ... lei reprezentând:

-majorări de întârziere în sumă de ... lei;

-penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Mai mult, chiar prin referatul nr.../04.07.2013, întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală, se propune admiterea contestației privind majorările și

penalitățile cu diminuarea sumelor din deciziei de impunere pentru accesoriile calculate pentru neplata la termen a obligației privind impozitul pe profit după cum urmează:

- majorări de întârziere în sumă de ... lei față de suma inițială de ... lei;
- penalități de întârziere în sumă de ... lei față de suma inițială de ... lei.

În consecință, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
contestația va fi:

- admisă pentru suma de ... lei reprezentând:
 - ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.
- respinsă pentru suma de ... lei reprezentând:
 - ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. se

D E C I D E :

1. Respingerea, ca neîntemeiată și nemotivată, a contestației formulată de Asociația X împotriva Deciziei de impunere nr.... / 28.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Hunedoara – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / 28.05.2013, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

2. Admiterea parțială a contestației formulată de Asociația X împotriva Deciziei de impunere nr.... / 28.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Hunedoara – AIF, în baza

Raportul de inspecție fiscală nr.... / 28.05.2013, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Anularea parțială a Deciziei de impunere nr.... / 28.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Hunedoara – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / 28.05.2013, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

3. Prezenta decizie se comunică la:

- Asociația X din ...;

- A.J.F.P. Hunedoara–Inspecția Fiscală.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

...