

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE TELEORMAN

D E C I Z I A

Nr. 32 din2008

Privind: solutionarea contestatiei formulata de S.C. S.R.L. , cu sediul in loc., jud. Teleorman, inregistrata la D.G.F.P. Teleorman sub nr./....2008.

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Teleorman, a fost sesizata de Structura de Administrare Fiscală-Activitatea de Control Fiscal Teleorman, prin Adresa nr./....2008, cu privire la contestatia formulata de S.C. S.R.L. cu sediul social in localitatea, jud. Teleorman, impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr./....2008, ocazie cu care organul care a incheiat actul atacat a inaintat dosarul cauzei impreuna cu Referatul nr./....2008, privind propunerile de solutionare.

Ulterior, in temeiul pct. 3.6 din ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, organele de solutionare a contestatiilor au solicitat cu Adresa nr./....2008 sa completeze punctul de vedere exprimat initial, primind in acest sens Adresa de raspuns nr./....2008 si Referatul(completare) cu propuneri de solutionare nr./....2008.

Pentru contesta partial masurile dispuse prin Raportul de inspectie fiscal nr./....2008, masuri sintetizate in Decizia de impunere nr./....2008, intocmite de Activitatea de Control Fiscal Teleorman, prin care i-au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare, in quantum total de lei, astfel:

- lei –impozit pe profit ;
- lei –accesorii aferente impozitului pe profit ;

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata(M.O. nr.513/31.07.2007), cu modificarile si completarile ulterioare.

Procedurile de contestare prevazute de lege fiind intrunite, Directia Generala a Finantelor Publice Teleorman, este competenta sa solutioneze pe fond cererea.

I. S.C. S.R.L. contesta partial masurile dispuse prin Raportul de inspectie fiscal nr./....2008, sintetizate in Decizia de impunere nr./....2008, intocmite de Activitatea de Control Fiscal Teleorman, aducand in sprijinul sustinerii contestatiei urmatoarele:

-Diferenta de impozit pe profit a fost stabilita eronat de catre inspectorii fiscali, acestia incadrand gresit sprijinul agricol acordat de stat sub forma de cupoane valorice, in categoria subventiilor;

-Acet sprijin a fost acordat de stat producatorilor agricoli pentru a putea insamanta suprafetele pe care le detin, avand in vedere impasul in care se aflau acestia dupa calamitatile produse de seceta culturilor agricole in anul 2007, deci nu este vorba de o subventie in numar;

-Acete cupoane au putut fi folosite pentru achizitionarea de ingrasaminte chimice, samanta, mototina si ierbicide, fiind integral incluse pe cheltuieli, prin articolul contabil:

600=300 lei

,insa nu au dimuniat baza de impozitare asa cum se specifica in raportul de inspectie fiscala, deoarece concomitent s-a marit baza de impozitare prin articolul contabil:

331=711 lei;

-Acest sprijin sub forma de cupoane a fost inregistrat(asa cum se specifica in raportul de inspectie fiscală), prin articolul contabil:

445=472 lei

urmand ca in anul 2008 la momentul cand se vor recolta produsele agricole rezultate din imputurile achizitionate cu aceste cupoane valorice, sa se faca venit acest sprijin prin articolul contabil:

445=7417 lei.

Petenta se intreaba, in situatia in care statul ar fi acordat un sprijin financiar in 2007 in suma nu de lei/ha, ci de lei/ha, ceea ce ar fi condus la o diferență de impozit de patru ori mai mare, ar fi trebuit sa-si vanda patrimoniul pentru a plati un impozit pe profit ireal?

Referitor la masurile stabilite prin calculul eronat al amortizarii, petitionara sustine ca aceste masuri sunt total eronate deoarece aceasta amortizare este aferentă unor mașini și utilaje cu un grad ridicat de uzura, a căror durată normală de funcționare este depasita de 3 sau 4 ori, menționand că un disc sau plug nu are durată de funcționare mai mare de 7 ani, iar valoarea acestora pentru a fi incladrate în categoria mijloacelor fixe nu poate fi mai mică de lei.

Autoarea cererii menționează că starea de degradare a acestor utilaje este avansată și durata de funcționare este depasita, totodată precizând că prețurile „de nimic” la care au fost achizitionate fac dovada faptului că ele nu pot fi incladrate în contul 21 „Imobilizari corporale” și cel mult în contul 303 „Materiale de natură obiectelor de inventar”, care se pot amortiza în 1 an.

In baza acestor sustineri, petitionara a solicitat prin cererea initială nr./.....2008 anularea masurilor stabilite prin Decizia de impunere nr./.....2008, privitor la diferența de impozit pe profit în suma de lei și majorările aferente în suma de lei.

Ulterior, la Adresa nr./.....2008, dând curs solicitărilor organelor care au încheiat actul atacat, autoarea cererii a anexat documentele justificative din care astă cum susține, reiese că sprijinul pentru agricultura a fost acordat sub forma de cupoane valorice pentru recolta anului 2008.

II. Din Raportul de inspectie fiscală înregistrat sub nr./.....2008, sintetizat în Decizia de impunere nr./.....2008, întocmite de organele Structurii de Administrare Fiscală – Activitatea de Control Fiscal Teleorman, se retin urmatoarele:

Inspectia fiscală generală, efectuată la sediul social al contribuabilului, a avut ca obiectiv: verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declaratiilor fiscale, verificarea corectitudinii și exactității indeplinirii conform legii a obligațiilor fiscale, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.

Baza legală a constatarilor în ceea ce privește impozitul pe profit a fost constituită din Titlul II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și Titlul II din H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii menționate.

Urmare inspectie fiscale, reprezentantii A.C.F. Teleorman au constatat urmatoarele:

In anul 2007, S.C. S.R.L. a beneficiat de subvenții sub forma cupoanelor agricole acordate ca sprijin pentru agricultura(cu termen de utilizare2007), in vederea acoperirii cheltuielilor legate de înființarea culturilor agricole, in valoare de lei.

In acest sens se precizează în actul atacat că petitionarul a înregistrat subvenția primită în luna 2007, pe venituri(455=7417 cu suma de lei), pentru că în luna 2007 să procedeze la stornarea veniturilor din subvenții și concomitent să le înregistreze că și venituri de realizat(prin articolul contabil 445=472 cu suma de lei).

Deasemenea astă cum rezulta din nota contabilă privind plata furnizorilor(401=445 cu suma de lei), subvenția primită sub forma de cupoane a fost utilizată integral în cursul anului 2007, bunurile achizitionate și platite cu cupoane agricole fiind integral incluse pe cheltuielile privind înființarea culturilor.

Organele de inspectie fiscală precizează că în această situație, cu suma de lei s-a procedat la majorarea bazei impozabile reprezentând subvenție neînregistrată pe venituri.

Tot în anul 2007, petenta a înregistrat cheltuieli cu amortizarea în suma totală de lei, din care aferenta anului 2005, suma de lei.

Reprezentantii A.C.F. Teleorman sustin ca la determinarea acestei sume contribuabilul a luat in calcul in mod eronat valoarea mijloacelor fixe inregistrate la2006, astfel ca in timpul inspectie fiscale s-a procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea aferente anului 2005, rezultand o cheltuiala efectiva in suma de lei, suma de lei(..... lei-..... lei), fiind incadrata drept cheltuieli care nu sunt destinate realizarii de venituri.

Diferenta de impozit pe profit aferenta anului 2007, urmare incalcarii prevederilor art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, a fost stabilita de inspectorii fiscali la un quantum de lei, pentru neplata careia in baza dispozitiilor art. 120 din O.G. nr. 92/2003 si Legii nr. 210/2005, acestia calculand accesorii, reprezentand majorari de intarziere in suma totala de lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile organului de control precum si cele invocate de petenta in sustinerea cauzei , in raport cu actele normative in vigoare se retin urmatoarele:

S.C. S.R.L., are sediul social in localitatea, judetul Teleorman, este inregistrata la O.R.C. Teleorman sub nr./...../2005, avand C.U.I. nr., atribut fiscal RO, activitate principala desfasurata cod CAEN: cultura cerealelor, plante leguminoase, plante producatoare de seminte oleaginoase, fiind reprezentata de D-l, in calitate de administrator.

1. Cu privire la legalitatea masurii de obligare la plata a impozitului pe profit aferent subventiei sub forma cupoanelor agricole, in suma de lei.

Cauza supusa solutionarii Directiei Generale a Finantelor Publice a județului Teleorman este de a stabili legalitatea masurilor organelor de inspectie fiscală, care au stabilit petentei impozit pe profit suplimentar de plata aferent subventiei primite de la stat, pe motivul reflectării eronate a acesteia în contabilitate.

In fapt, in baza Ordinului Ministrului Agriculturii si Dezvoltarii Rurale nr. 687/2007, petitionara a beneficiat de un sprijin financiar pentru subventionarea motorinei si/sau biodieselului, precum si a altor resurse materiale(seminte, pesticide, ingrasaminte), necesare pentru infiintarea culturilor din toamna anului 2007.

Sprijinul financiar a fost acordat prin atribuirea de bonuri valorice nominale, in valoare proportionala cu suprafata de teren pe care s-au infiintat culturile agricole din toamna anului 2007, in quantum total de lei.

In luna 2007 petitionara a inregistrat subvenitia primita pe venituri($455=7417$ cu suma de lei), pentru ca in luna 2007 sa procedeze la stornarea veniturilor din subvenii si concomitent sa le inregistreze ca si venituri de realizat(prin articolul contabil $445=472$ cu suma de lei).

Deasemenea asa cum rezulta din nota contabila privind plata furnizorilor($401=445$ cu suma de lei), subvenitia primita sub forma de cupoane a fost utilizata integral in cursul anului 2007, bunurile achizitionate si platite cu cupoane agricole fiind integral incluse pe cheltuielile privind infiintarea culturilor.

Organele de solutionare retin ca autoarea cererii a inregistrat in mod eronat suma de lei, in evidenta contabila in contul 472 <>Venituri inregistrate in avans>>, inregistrarea contabila care trebuia facuta de petitionara la primirea bonurilor valorice fiind urmatoarea:

5328	=	7412
Alte valori	Venituri din subvenii de exploatare pentru materii prime si materiale Consumabile	

Cupoanele valorice reprezinta o forma a subveniilor de exploatare, motiv pentru care conturile utilizate in vederea reflectarii acestora in evidenta contabila sunt 532 „Alte valori” si 741 „Venituri din subvenii de exploatare”, cu dezvoltarea acestora pe conturi analitice. Veniturile din contul 741 se incadreaza la venituri din exploatare si reprezinta subveniile pentru acoperirea diferentelor de pret sau pentru acoperirea pierderilor din activitatea de exploatare.

Functiunea acestor conturi este preluata din O.M.F.P. nr. 1.752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene cu ultima modificare si completare prin O.M.E.F. nr. 2.374 din 12 decembrie 2007 publicat in M.Of. nr. 25 din 14 ianuarie 2008. Asa cum rezulta din acest ordin la punctul 196, subventiile se recunosc drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

Ori asa cum rezulta din nota contabila privind plata furnizorilor(401=445 cu suma de lei), subvenia primita sub forma de cupoane a fost utilizata integral in cursul anului 2007, bunurile achizitionate si platite cu cupoane agricole fiind integral incluse pe cheltuielile privind infiintarea culturilor.

Astfel, organele de solutionare retin ca temeinic punctul de vedere al organelor de inspectie fiscala, suma de lei, trebuind sa fie inclusa in baza de impozitare la calculul impozitului pe profit(..... x 16% =.....).

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in dispozitiile art. 13 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, cororate cu prevederile pct. 7.8. spct.196 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, deasemenea cororate cu dispozitiile art. 21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv cu pct. 12 al H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in care se mentioneaza:

*O.G. nr. 92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata(M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

Interpretarea legii

Art. 13

Interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege.

[...]

*O.M.F.P. nr. 1.752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene(M.O. nr. 1.080/30.11.2005), cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

7.8. SUBVENTII

[...]

196. - Subventiile se recunosc, pe o baza sistematica, drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

[...]

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare(M.O. nr. 927/23.12.2003), cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

Art. 19.

(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferența intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

[...]

* H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (M.O. nr.112/06.02.2004);

[...]

Norme metodologice:

12. Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice

alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

[...]

In baza actelor normative enuntate, organele de revizuire retin ca eronat punctul de vedere al petitionarei, respectiv celelalte argumente aduse de aceasta in sprijinul cererii nefiind de natura sa demonstreze motivatiile care au stat la baza impunerii realizata de reprezentantii A.C.F. Teleorman.

Pentru considerentele retinute **urmeaza ca acest capat de cerere din contestatie sa fie respins ca neintemeiat pentru suma de lei, reprezentand impozit pe profit.**

2. Cu privire la legalitatea masurii de obligare la plata a impozitului pe profit aferent recalcularii amortizarii, in suma contestata de lei

Cauza supusa solutionarii Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Teleorman este de a stabili legalitatea masurilor dispuse de organel de inspectie fiscala, care i-au stabilit petitionarei suplimentar de plata impozit pe profit, rezultat in urma recalcularii amortizarii, in conditiile in care aceasta considera masura adoptata drept eronata.

In fapt, in anul 2007 S.C. S.R.L. a inregistrat cheltuieli cu amortizarea in suma totala de lei din care aferenta anului 2005 suma de lei.

La determinarea acestei sume petitionara a luat in calcul in mod eronat valoarea mijloacelor fixe existente in stoc la data de2006 (.... lei) si nu cele existente la2005.

In situatia redata, in mod legal au procedat reprezentantii A.C.F. Teleorman, recalculand cheltuielile cu amortizarea, aferente anului 2005, rezultand o cheltuiala efectiva in suma de lei, cheltuiala care s-a facut cu amortizarea mijloacelor fixe care au functionat efectiv in anul 2005.

Prin urmare suma de lei(.... lei-.... lei) a fost constituita drept cheltuieli care nu sunt destinate realizarii de venituri, rezultand o diferența de impozit pe profit de lei.

In drept, sunt aplicabile dispozitiile art. 24 alin.(11) si art. 21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu modificarile si completarile ulterioare, in care se prevede:

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare(M.O. nr. 927/23.12.2003), cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

Amortizarea fiscala

Art. 24

[...]

(11) Amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza:

a) incepand cu luna urmatoare celei in care mijlocul fix amortizabil se pune in functiune;

[...]

Art. 21.

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare;

[...]

Din textele de lege citate se retine ca in mod eronat a procedat petitionara, in ceea ce priveste calcularea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe.

Deasemenea argumentele si documentele aduse de autoarea cererii in sprijinul acesteia nu sunt de natura sa conduca la solutia favorabila a cauzei.

Astfel, argumentele de fapt introduse de petenta nu motiveaza de ce in mod eronat a luat in calcul valoarea mijloacelor fixe existente in sold la2006, in loc de cea inregistrata la2005, ci invoca sursa de provenienta a acestora, gradul ridicat de uzura al utilajelor, ori depasirea de 3 sau 4 ori a duratei normale de functionare, mentiuni care nu fac decat sa consolideze legalitatea impunerii realizata de organele de inspectie fiscala.

Pentru considerentele retinute urmeaza ca si acest capat de cerere din contestatie sa fie respins ca neintemeiat, pentru suma de lei, reprezentand impozit pe profit.

3. Referitor la obligatiile fiscale accesorii in quantum total de lei, aferente debitului suplimentar in suma cumulata de lei, reprezentand impozit pe profit.

Cauza supusa solutionarii Directiei Generale a Finantelor Publice a județului Teleorman, este de a stabili daca petitionara datoreaza accesorile in cauza, in conditiile in care nu a achitat la termen debitul reprezentand impozit pe profit.

In fapt, pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit cuvenit bugetului general consolidat, A.C.F. Teleorman a intocmit Decizia de impunere nr./....2008 prin care a calculat majorari de intarziere (pentru perioada2007-....2008), accesorii aferente impozitului pe profit in quantum total de lei.

Organul de revizuire retine ca stabilirea acestora in sarcina petentului reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in sarcina petitionarei a fost retinut ca fiind datorat debitul de natura impozitului pe profit, acesta datoreaza si majorarile de intarziere, calculate de inspectorii fisicali.

Principiului de drept **accesorim sequitur principale** isi gaseste deasemenea aplicabilitatea in spuma de fata.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 116 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in care se stipuleaza:

*O.G. nr. 92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata(M.O. nr. 863/26.09.2005), cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART. 116

Majorari de intarziere

(1) *Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.*

[...]

(5) *Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.*

[...]

<<Art. III din Legea nr. 210 din 4 iulie 2005, publicata in M.O. nr. 580 din 5 iulie 2005 prevedea modificarea articolului 115 din Codul de procedura fiscala incepand cu data de 1 ianuarie 2006. Intre timp, Codul de procedura fiscala s-a republicat in M. O. nr. 863 din 26 septembrie 2005, iar articolul 115 a devenit articolul 116, dupa cum stipuleaza si legiuitorul. Articolul 116 a fost modificat potrivit acestor dispozitii.>>

Dealtfel petenta nu aduce nici un argument care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la modul de stabilire a accesoriilor in cauza, referindu-se la accesorii prin simpla introducere a acestora in quantumul sumei totale contestate, astfel avandu-se in vedere art 213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv:

*O.G. nr. 92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata(M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificarile si completarile ulterioare;

[...]

ART. 213

Solucionarea contestatiei

(1) ... *Solucionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.*

[...]

se retine ca organul de solutionare nu se poate substitui petitionarei cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a formulat contestatia la acest capat de cerere.

Avand in vedere actele normative citate urmeaza ca **acest capat de cerere din contestatie sa fie respins ca neintemeiat si neargumentat pentru suma de lei reprezentand majorari de intarziere.**

*
* *

Pentru considerentele de *fapt* si de *drept* expuse, in temeiul H.G. nr.386/2007 privind organizarea Ministerului Economiei si Finantelor, cu modificarile si completarile ulteruiare, a H.G. nr. 495/2007 privind organizarea si functionarea Agentiei Nationale de Administrare Fisicala, cu modificarile si completarile ulterioare si a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, directorul executiv al Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Teleorman,

D E C I D E :

Art. 1. Se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de S.C. S.R.L. , cu sediul social in localitatea, judetul Teleorman, pentru suma in quantum total de lei, reprezentand impozit pe profit;

Art.2. Se respinge ca neintemeiata si neargumentata contestatia formulata de S.C. S.R.L., cu sediul social in localitatea, judetul Teleorman, pentru suma in quantum total de lei, reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;

Art.3. Decizia poate fi atacata la instanta de contencios administrativ competenta in termen de 6 luni de la data comunicarii.

Art.4. Prezenta a fost redactata in 5(cinci) exemplare, egal valabile, comunicata celor interesati.

Art.5.Biroul de solutionare a contestatiilor va duce la indeplinire prevederile prezentei decizii.

Director executiv,

.....