

NR.245/IL/2012

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .. a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul Inspectie Fiscala nr. .. prin adresa nr. .. cu privire la contestatia formulata de SC.... .. cu sediul in Jud. .., loc. .., CUI/CIF.., inregistrata la DGFP .. sub nr. ...

Prin contestatia formulata, SC ..isi indreapta contestatia impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr... pentru suma de .. lei, reprezentand:

Impozit pe profit ... lei

Majorari de intarziere ... lei

si impotriva Raportului de inspectie fiscala nr...., Fisei privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... si a Deciziei de reverificare nr....

Contestatia referitoare la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ...a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din OG nr. 92/2003 (R), privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport cu data comunicarii deciziei de impunere contestate respectiv ..potrivit semnaturii de primire de pe aceasta si data inregistrarii contestatiei la organul fiscal, respectiv ..conform stampilei de pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

I. SC.. prin contestatia inregistrata la DGFP.. sub nr. ...arata:

1. Cu privire la stabilirea "bazelor de impunere suplimentare" pentru calculul impozitului pe profit datorat pncntru anii fiscali .. si ... (in speta "profilul impozabil suplimentar" aferent anului .., in suma de .. lei, respectiv "profilul impozabil suplimentar" aferent anului .., in suma de .. lei), apreciaza ca masurile in cauza sunt nelegale si netemeinice in raport de situatia de fapt existenta si de normele legale incidente materiei.

1.1. Astfel, cat priveste stabilirea "bazei de impunere suplimentare" pentru anul fiscal .., este de observat, in primul rand, faptul ca masura respectiva a fost luata cu incalcarea flagranta a principiului prevazut de dispozitiile art. 105, alin. (3) din OG nr.92/2003.

Ori, in fapt si in drept, impozitul pe profit datorat de societate pentru anul ..fusesse deja verificat si stabilit de acelasi organ de control fiscal cu ocazia inspectiei fiscale finalizate prin emiterea raportului de inspectie fiscala nr.. .. si a Deciziei de impunere nr.....

Cu acea ocazie, organul fiscal de control a stabilit pentru anul fiscal ... o

diferenta de profit impozabil in cuantum de .. lei, fapt ce a atras calcularea unui impozit pe profit suplimentar in valoare de .. lei, respectiv a unor accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere) in cuantum de .. lei.

Stabilirea unei baze de impunere suplimentare pentru anul .. cu ocazia inspectiei din luna august ..lei), a avut ca temei constatarea faptica potrivit careia societatea nu a evidentiata in contabilitate, ca venit aferent anului fiscal .. (si) subventia acordata de APIA .. in cadrul "Schemei pentru plati nationale directe complementare - PNDC 1" (in valoare de ..lei), conform Deciziei nr.... emisa de institutia respectiva.

Desi nu a fost de acord cu punctul de vedere exprimat de organul fiscal (intrucat subventia acordata in cadrul schemei de plati respective este o subventie "pe suprafata" iar, potrivit legii, in aceasta situatie ea are caracterul unei sume "decuplate de productie") societatea nu a contestat ulterior cele stabilite prin actele administrativ-fiscale sus mentionate.

Cat priveste subventia acordata de APIA ...in cadrul "schemei de plata unice pe suprafata - SAPS" (in valoare de .. lei), conform aceleiasi decizii (decizie emisa la data de... inregistrata la APIA .. sub nr. ..si comunicata efectiv societatii la data de ..), organul fiscal nu a considerat la vremea respectiva ca (si) aceasta ar constitui un venit aferent anului ..., astfel incat sa se impuna majorarea bazei de impunere pentru calculul impozitului pe profit in anul respectiv (si) cu suma in cauza.

Considera ca organul fiscal a interpretat atunci legea la maniera ca, dat fiind specificul subventiei respective, in mod corect ea a fost evidentiata in contabilitatea societatii noastre ca venit aferent anului fiscal ..

De altfel, pozitia adoptata de organul de control in acel moment a fost una cat se poate de corecta din moment ce, potrivit prevederilor legale incidente subventia aferenta "Schemei de plata unice pe suprafata - SAPS" reprezinta o suma uniforma, acordata "pe hectar" (pe suprafata), platibila o data pe an si "decuplata total de productie".

Altfel spus, acordarea subventiei respective nu este conditionata de efectuarea dovezii privind infiintarea de culturi agricole/realizarea unei productii agricole de pe suprafata de teren pentru care se acorda (si, deci, implicit, de probarea faptului ca s-au facut cheltuieli in acest sens), subventia in cauza acordandu-se chiar si in situatia in care terenul ramane necultivat (insa este intretinut, potrivit bunelor practici agricole instituite in domeniu de organismele Uniunii Europene).

Tot astfel, cu ocazia aceleiasi inspectii fiscale (finalizate in luna august ..), organul de control nu a considerat ca venit aferent anului .. nici ajutorul de stat „prin rambursare" pentru motorina cu acciza redusa achizitionata in trimestrul.. al anului respectiv (suma de ..lei, determinate si acordata efectiv de

APIA abia in anul...).

Din contra, la fel ca si in cazul platii subventiei alocate in cadrul „Schemei de plata unice pe suprafata - SAPS”, organul fiscal a apreciat ca ajutorul in cauza a fost evidentiat corect in contabilitate ca venit aferent anului fiscal ..

Prin urmare, asa stand lucrurile, repunerea in discutie a tratamentului fiscal aplicat sumelor sus mentionate (in speta, suma aprobata la plata in cadrul “Schemei de plata unice pe suprafata - SAPS”, conform Deciziei nr. ..., emisa de APIA .. pentru “campania ..” respectiv suma determinata si aprobata cu titlu de ajutor de stat “prin rambursare”, de catre APIA .., pentru motorina cu acciza redusa achizitionata in trimestrul..) nu se mai putea face de catre organul fiscal (pe calea unei “reverificari” a impozitului pe profit si a perioadei controlate anterior) decat in conditiile intrunirii in cauza a conditiei de fapt prevazute expres si limitativ de dispozitiile art. 105¹, alin. (2) si (3) din OG nr. 92/2003.

“Exceptia” prevazuta de legiuitorul fiscal la art. 105¹ alin. (1) din OG nr. 92/2003 (fata de “regula” imperativa stabilita prin art. 105, alin. (3) din OG nr. 92/2003) este insa, ca orice exceptie prevazuta de un text de lege, de stricta interpretare si aplicare (conform binecunoscutei reguli de interpretare a legii civile: “exceptio est stricclissimae interpretationis”).

Ea nu permite, asadar, efectuarea “reverificarii” fiscale decat daca, ulterior verificarilor initiale, au aparut “date suplimentare” necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii acelor verificari si care, in plus, sunt de natura a influenta rezultatele acestora.

“Datele suplimentare” reprezinta, potrivit definitiei legale inserate la art. 105¹ alin.(3) din OG nr. 92/2003: “informatii, documente sau alte inscripuri obtinute ca urmare a unor controale incrucisate, inopinate ori comunicate organului fiscal de catre organele de urmarire penala sau de alte autoritati publice ori obtinute in orice mod de organele de inspectie, de natura sa modifice rezultatele inspectiei fiscale anterioare”.

Este evident ca, prin sintagma “date suplimentare”, legiuitorul evoca, asadar, exclusiv, imprejurari de fapt (reiesite din documente sau alte inscripuri) iar nu (si) imprejurari de drept, constand in noi interpretari ce ar fi date legii de catre organele abilitate sa o puna in executare (interpretari diferite fata de cele evocate cu ocazia inspectiei fiscale initiale).

Hotararea organului de control fiscal de la inceputul anului ..privind demararea reverificarii impozitului pe profit datorat de societate pentru anul fiscal .., nu s-a bazat practic pe informatii, documente ori alte inscripuri necunoscute initial, obtinute potrivit dispozitiilor art. 105, alin. (3) din OG nr.92/2003.

La data controlului finalizat prin actele administrativ-fiscale emise in data

de .. organul fiscal a avut cunostinta de Decizia nr. .. emisa de APIA... (prin care s-au stabilit ambele categorii de subventii acordate pentru campania ..), de actele depuse la institutia respectiva (in temeiul carora s-au stabilit si aprobat aceste subventii) cat si de actul prin care societatea a inregistrat in contabilitate, in cursul anului .., subventia primita in cadrul "schemei de plata unice pe suprafata - SAPS" (nota contabila din ...

Tot astfel, organul fiscal a avut cunostinta la data controlului respectiv si despre "acordul prealabil" scris emis de APIA, in baza prevederilor legale, de actele anexate de aceasta celor doua cereri depuse la APIA.. (cererea de emitere a "acordului prealabil", respectiv cererea de "determinare" a cantitatii de motorina aferente trimestrului .., respectiv despre actul in baza caruia societatea a inregistrat in contabilitate, in cursul anului .., ajutorul de stat acordat "prin rambursare" pentru motorina achizitionata cu acciza redusa.

In realitate, hotararea privind declansarea "reverificarii" impozitului pe profit aferent anului fiscal .. (materializata prin "Decizia de reverificare nr...", emisa de organul de control fiscal) a avut la baza exclusiv reinterpretarea de catre acest organ a dispozitiilor legale (invocate deja, ca temei de drept, si cu ocazia controlului finalizat la data de ..) si nicidecum aparitia unor "date suplimentare" in sensul evocat si definit de dispozitiile art. 105¹ alin. (2) si (3) din OG nr.92/2003.

Afirmatia organului fiscal (paragraful I, cap. III - "Constatari fiscale" din Raportul de inspectie fiscala ...) cum ca "elementele suplimentare" ce ar fi aparut de la data ultimei verificari (care ar fi motivat declansarea "reverificarii") ar consta in faptul ca "societatea nu a inregistrat pe venituri in anul .. subventiile aprobate de APIA" nu reprezinta date suplimentare care sa nu fi fost cunoscute de inspectorii fiscali la momentul controlului anterior (...).

Organul fiscal de control a cunoscut si a fost de acord la vremea respectiva cu faptul ca parte din subventia totala aprobata prin Decizia APIA ..nr.. (in speta, subventia aferenta "Schemei de plata unice pe suprafata - SAPS" in suma de .. lei) nu constituie, din punct de vedere al tratamentului fiscal, un "venit" aferent anului fiscal ..

Aceeasi pozitie a avut-o, de altfel, organul de control si cat priveste ajutorul de stat "prin rambursare" pentru motorina cu acciza redusa achizitionata in trimestrul .. (in suma de ..lei). Ori, daca ar fi considerat ca lucrurile stau altfel, este evident ca organul de inspectie fiscala ar fi majorat la data verificarii initiale (august..) baza de impunere suplimentara (pentru calculul impozitului pe profit aferent anului .. si cu sumele in discutie.

Invocarea ca si temei al reverificarii perioadei impozabile (aferente anului ..) a adresei nr. .. (emisa tot de un organ al ANAF) este irelevanta din perspectiva incidentei in cauza a exceptiei prevazute de art. 105¹ din OG nr.

92/2003.

Aceasta, deoarece adresa in cauza nu reflecta o imprejurare de fapt noua (o "informatie") necunoscuta la data precedentei inspectii fiscale si care sa fi fost obtinuta, intre timp, prin caile legale limitativ prevazute de art. 105¹ alin. (3) din OG nr. 92/2003, ci doar un punct de vedere (mai exact, niste "precizari") vis-a-vis de aria de aplicare a textelor legale citate ulterior (si) de organul de inspectie fiscala.

"Reverificarea" pe care o permite legea fiscala nu se poate intemeia insa pe o asa zisa "eroare de drept" in care s-ar fi aflat anterior (la data de ..) organul de inspectie fiscala (eroarea bazata pe necunoasterea legii ori pe cunoasterea ei gresita).

In concluzie, fata de cele aratate, atat reverificarea impozitului pe profit aferent anului .. cat si masurile stabilite in urma acestei reverificari sunt lovite de nulitate absoluta cata vreme, nefiind incidente in speta conditiile prevazute de dispozitiile art. 105¹ din OG nr. 92/2003, reverificarea ca atare s-a facut cu incalcarea prevederilor imperative stipulate de art. 105 alin. (3) din OG nr. 92/2003.

1.2. Societatea apreciaza ca reconsiderarea bazelor impozabile aferente impozitului pe profit datorat pentru anii fiscali .. (cu ocazia inspectiei fiscale din luna martie .. este eronata datorita urmatoarelor aspecte:

Potrivit motivelor de fapt ce au stat la baza reconsiderarii bazelor impozabile respective (asa cum aceste motive sunt expuse in raportul de inspectie fiscala si in cuprinsul deciziei de impunere contestate in prezent), nu rezulta, practic, in mod explicit, de ce organul fiscal considera ca (si) sumele aferente subventiilor acordate in cadrul "Schemei de plata unice pe suprafata - SAPS", conform celor doua decizii emise de APIA.. pentru "campaniile .. si .." (Decizia nr... respectiv Decizia nr. ..., ambele comunicate in anul urmator celui de emitere) trebuiau a fi evidentiata in contabilitate ca venituri aferente anilor fiscali .., respectiv ..

Prin trimiterea pe care o face la dispozitiile pct. 236, alin. (l) din anexa la Ordinul MFP nr. 3055/29.10.2009 deduce insa ca, in conceptia organului respectiv, sumele cu pricina ar fi "compensat" (in acord cu textul respectiv) cheltuielile pe care unitatea le-a facut in anii.. si .. in legatura cu productia obtinuta de pe suprafetele mentionate in cele doua decizii ale APIA .. (suprafetele efectiv luate in calcul pentru plata).

Cu alte cuvinte, suma de .. lei (acordata in cadrul "Schemei de plata unice pe suprafata - SAPS") ar fi compensat si ea (alaturi de subventia in quantum de... lei, acordata in cadrul "Schemei pentru plati nationale directe complementare – PNDC 1") cheltuiuala efectuata in anul ..cu productia obtinuta de pe suprafata de .. ha, in timp ce, pe de alta parte, suma de .. lei (acordata, in

doua transe, in cadrul "Schemei de plata unice pe suprafata - SAPS") ar fi compensat, la randu-i (alaturi de subventia in cuantum de .. lei, acordata in cadrul "Schemei pentru plati nationale directe complementare - PNDC 1"), cheltuiala efectuata de societate in anul .. cu productia obtinuta de pe suprafata de ..ha.

Cu toate acestea, organul de inspectie fiscala nu identifica insa, care sunt acele cheltuieli cu productia (efectuate in anii..si ..) pretins a fi fost "compensate" (si) cu subventiile acordate succesiv in cadrul "Schemei de plata unice pe suprafata - SAPS".

Pe cale de consecinta, prin raportare la faptul ca perioadele in care s-au facut cheltuielile asa zis "compensate" (cheltuielile cu productia) ar fi anii .. si .., organul fiscal trage concluzia cum ca subventiile acordate in cadrul "Schemei de plata unice pe suprafata - SAPS" (pretins a fi fost folosit in vederea acestei compensari) reprezinta venituri aferente acelorasi perioade.

Concluzia respectiva este insa falsa cata vreme, ignorand complet si in mod deliberat dispozitiile art. 5, alin. I din OUG nr. 125/2006, organul fiscal face abstractie de faptul ca, potrivit acestui text, sumele acordate in cadrul schemei de plati respective sunt "decuplate total de productie".

Altfel spus, acordarea subventiei respective nu este conditionata de prezentarea dovezii privind infiintarea de culturi agricole/realizarea unei productii agricole de pe suprafata de teren pentru care se acorda si deci, implicit, nici de probarea faptului ca s-au facut cheltuieli in acest sens.

Subventia in cauza se acorda chiar si in situatia in care terenul ar ramane necultivat, singura cerinta fiind doar aceea ca terenul sa fie intretinut de cel ce il exploateaza (beneficiarul "eligibil", potrivit art. 6, alin. I din OUG nr. 125/2006) potrivit bunelor practici agricole instituite in domeniu de organismele Uniunii Europene.

Sintagma legala in discutie ("decuplate total de productie") semnifica tocmai faptul ca platile acordate in cadrul "schemei de plata unice pe suprafata - SAPS" nu sunt menite a fi folosite pentru obtinerea de productie agricola sau, altfel spus, pentru a "compensa" cheltuielile efectuate in acest scop (din alte surse) de beneficiarul lor (cheltuieli anterioare sau, dupa caz, posterioare momentului recunoasterii dreptului de creanta respectiv).

Sumele de bani acordate din fonduri europene in cadrul "Schemei de plata unice pe suprafata - SAPS" pot fi folosite de beneficiar in cu totul alte scopuri decat obtinerea propriu zisa a productiei (scopuri corespunzatoare insa obiectului sau de activitate), printre acestea putandu-se numara, spre exemplu, achizitia de utilaje, achizitia de teren agricol, intretinerea in bune conditii a terenului exploatat, efectuarea de impaduriri, protejarea apelor si a faunei sau, ca in cazul societatii, plata contravalorii facturilor de leasing (aferent cedarii

temporare de finantator, catre utilizator, a dreptului de folosinta pentru utilajele agricole utilizate).

Pe cale de consecinta, atata timp cat legea insasi exclude orice legatura de cauzalitate intre platile de aceasta natura si cheltuielile efectuate cu productia (din alte surse) de catre beneficiarul eligibil (legatura in sensul "compensarii" lor), regula contabila prevazuta de dispozitiile pct. 236, alin. (I) din anexa la Ordinul MFP nr.3055/2009 este inaplicabila cat priveste maniera de evidentiere in contabilitate, ca "venituri", a acestui tip de subventii.

Esenta problemei nu o constituie, asadar, faptul ca aceasta categorie de subventii ar constitui un venit neimpozabil (din perspectiva determinarii profitului impozabil si a impozitului pe profit aferent) ci momentul corect la care ele trebuie sa fie evidentierte in contabilitate ca "venituri".

In opinia societatii, inaplicabilitatea in cauza a dispozitiilor pct. 236, alin. (I) din anexa la Ordinul MFP nr. 3055/2009 impune ca evidentierea in contabilitate (ca "venituri") a platilor acordate in cadrul "Schemei de ptata unice pe suprafata - SAPS" sa se faca abia in momentul in care dreptul de creanta respectiv devine pe deplin opozabil beneficiarului sau.

Ori, din moment ce acest drept de creanta este recunoscut (in temeiul legii) printr-un act administrativ unilateral cu caracter individual (decizia APIA), efectele actului respectiv devin pe deplin opozabile beneficiarului dreptului abia in termen de 30 de zile de la data comunicarii sale.

Aceasta, deoarece, in intervalul respectiv actul cu pricina poate fi contestat de beneficiarul sau, potrivit procedurii reglementate de Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004.

Cu alte cuvinte, daca la momentul emiterii deciziei APIA se initiaza nasterea unui "eveniment" (in sensul dat acestei notiuni de dispozitiile pct. 36, alin. (I) din anexa la Ordinul MFP nr. 3055/2009), in speta, angajamentul statului privind acordarea unei "liberalitati" (sau, intr-o exprimare echivalenta, constituirea, fara contraprestatie, a unui drept de creanta in favoarea unui subiect de drept), "producerea" aceluia eveniment nu poate avea loc decat in momentul in care beneficiarul accepta aceasta liberalitate (caci nimeni nu poate fi silit sa accepte o liberalitate impotriva vointei sale).

Acceptarea in cauza devine posibila abia dupa ce actul ce contine manifestarea de vointa a statului este adus la cunostinta potentialului beneficiar al liberalitatii si, in plus, expira si termenul legal (30 de zile) in care acesta poate refuza liberalitatea (in maniera contestarii actului).

Prin urmare, abia din acel moment dreptul de creanta respectiv capata o existenta certa (in urma acceptarii sale de catre beneficiar), evidentierea sa in contabilitate devenind, ulterior, nu doar posibila ci chiar obligatorie pentru cel in favoarea caruia s-a constituit acest drept. In raport de toate aceste aspecte,

este evident asadar ca simpla emitere de catre APIA ..a Deciziei nr. ..(privitoare la sumele aferente “campaniei .. nu a creat in sarcina unitatii obligatia de a inregistra in contabilitate, ca venit aferent anului fiscal .. (si) suma reprezentand subventia alocata in cadrul “Schemei de plata unice pe suprafata - SAPS” ..lei).

Obligatia inregistrarii acestei sume in contabilitate a devenit opozabila fata de societate abia dupa comunicarea deciziei cu pricina (produsa, in fapt, la data de ..) si exclusiv in raport de anul fiscal .. (anul in care s-a produs acceptarea liberalitatii facute de stat).

Tot astfel, raportat la consideratiile facute anterior, este la fel de evident si faptul ca simpla emitere de catre APIA.. a Deciziei nr. .. (privitoare la sumele aferente “campaniei ..”) nu a creat in sarcina unitatii noastre obligatia de a inregistra in contabilitate, ca venit aferent anului fiscal ..(si) suma de .. lei, reprezentand parte din suma totala de .. lei alocata in cadrul “Schemei de plata unice pe suprafata - SAPS”.

Inregistrarea in cursul anului .. (ca venit aferent aceluia an) a diferentei dintre sumele sus mentionate (mai exact, a sumei de .. lei, primita in cursul anului .. cu titlu de “avans”), se explica prin aceea ca, pe de o parte, suma respectiva are natura unei sume incasate efectiv, iar, pe de alta parte, prin faptul ca, desi plata in cauza nu a avut la baza, in mod formal, nici un titlu (decizie APIA).

Cu toate acestea, obligatia inregistrarii in contabilitate a sumei de ..lei (diferenta in contul subventiei totale acordate in cadrul “Schemei de plata unice pe suprafata - SAPS”) a devenit opozabila fata de societate abia dupa comunicarea Deciziei APIA lalomita nr.... (produsa, in fapt, la data de ..) si exclusiv in raport de anul fiscal ..

Destinatia specifica a sumelor acordate in cadrul “Schemei de plata unice pe suprafata - SAPS” (oricare alta decat “compensarea” cheltuielilor cu productia) face ca aspectul economic al operatiunii legate de plata acestor drepturi (utilizarea sumelor respective exclusiv pentru cheltuieli ulterioare momentului incasarii lor) sa prevaleze asupra continutului sau juridic (constituirea, formala, a dreptului de creanta in anul anterior celui in care subventia se incaseaza).

Incidenta principiului “prevalentei economicului asupra juridicului” (reglementat de pct. 46 din anexa la Ordinul MFP nr. 3055/2009) este asadar evidenta.

Stabilirea gresita, cu ocazia inspectiei fiscale din luna martie .., a “bazelor de impunere suplimentare” pentru calculul impozitului pe profit aferent anilor fiscali .. si .. (in speta, a “profitului impozabil” din anii respectivi) a condus, implicit, la determinarea necuvenita, ca si creante suplimentare ale bugetului, atat a diferentei totale de impozit pe profit cat si a accesoriilor aferente neplatii la

timp a acestuia.

Pe cale de consecinta, masurile privind stabilirea si impunerea la plata in sarcina societatii, catre bugetul de stat, suplimentar, a sumei de.. lei (cu titlu de „diferenta” in contul impozitului pe profit aferent anilor .. si ..., respectiv a sumei de .. lei (cu titlu de “dobanzi de intarziere”), sunt nelegale.

Desfiintarea masurii privind stabilirea bazelor de impunere suplimentare pentru calculul impozitului pe profit aferent anilor fiscali.. si .. impune, asadar, in mod logic si legal, desfiintarea (si) a masurilor referitoare la obligarea societatii de a plati catre buget sumele sus mentionate.

Pe de alta parte, este de observat faptul ca, chiar si in situatia in care contestatia nu va fi admisa sub aspectul reconsiderarii bazelor de impunere stabilite suplimentar pentru calculul impozitului pe profit, anulara masurii privind obligarea noastra la plata dobanzilor de intarziere se impune si pe alte considerente.

In concret, este vorba de faptul ca sanctionarea societatii pentru neplata la timp a impozitului pe profit suplimentar stabilit pentru anul ..(cu ocazia inspectiei fiscale din luna martie ..) nu poate avea ca temei propria culpa a organului de control fiscal.

Altfel spus, atata vreme cat organul respectiv a validat, cu ocazia inspectiei fiscale finalizate in luna august .., evidentierea ca venituri aferente anului .. atat a sumei acordate in cadrul “Schemei de plata unice pe suprafata - SAPS” (... lei) cat si a sumei acordate pentru subventionarea partiala a accizei la motorina achizitionata in trimestrul .. (... lei), implicit acesta a stabilit ca profitul impozabil aferent anului .. a fost corect stabilit din perspectiva operatiunii in cauza.

Pe cale de consecinta, considera ca acelasi organ fiscal nu poate (cu ocazia nelegalei “reverificari”, din luna martie .., a exercitiului aferent anului ..) sa spuna ca, de fapt, ar fi gresit cu acel prilej (interpretand eronat legea) iar greseala respectiva sa o impuna tot societatii la plata (sub forma obligarii catre buget la plata “dobanzilor de intarziere”).

Prin urmare, arata ca in contextul in care, organul de solutionare al contestatiei va considera ca unitatea a determinat incorect profitul impozabil aferent anului .. (si, implicit, impozitul pe profit aferent acelui an), in egala masura trebuie sa admita ca si organul de control fiscal a gresit cu ocazia inspectiei fiscale din luna august .. (validand modul in care, cu buna credinta de altfel, societatea a considerat ca trebuie aplicata o legislatie confuza si interpretabila).

Societatea solicita admiterii contestatiei, asa cum a fost formulata, dispunand, pe cale de consecinta, anulara, in parte, a actelor administrativ-fiscale atacate, in sensul desfiintarii masurilor pe care le-a contestat.

Admiterea cel puțin în parte a contestației (în sensul exonerării de la plata dobanzilor de întârziere) se impune, în mod independent, prin prisma argumentelor aduse.

În drept, își întemeiază contestația pe dispozițiile art. 205 - 207 din OG nr. 92/2003, raportat la art. 7, alin. (1) din Legea nr. 554/2004, precum și pe celelalte prevederi legale menționate în cuprinsul acesteia.

II. Organele competente din cadrul Activității de Inspectie Fiscala - Serviciul de Inspectie Fiscala nr. .. prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestației nr. .. formulează următorul punct de vedere:

Pentru anul .. societatea înregistrează și declară un profit impozabil în suma de ... lei cu un impozit pe profit în suma de .. lei. Impozitul pe profit se diminuează cu sponsorizarea în valoare de .. lei, rezultând un impozit pe profit datorat în suma de .. lei.

La verificare s-a constatat un profit impozabil în suma de .. lei cu un impozit pe profit în suma de ... lei. Impozitul pe profit se diminuează cu sponsorizarea valorii de .. lei, rezultând un impozit pe profit datorat în suma de ... lei. Diferența profitului impozabil și impozitului pe profit provine din faptul că:

- conform situației comunicate de APIA nr.... de acordare a platilor în cadrul schemelor de sprijin pe suprafața de .. ha campania .., societatea a beneficiat de subvenții în cadrul schemelor de sprijin pe suprafața în suma de .. lei. În urma verificării s-a constatat că societatea nu a înregistrat la venituri din subvenții privind sprijin pe suprafața de la APIA în evidența contabilă aferentă anului ... suma de .. lei, fiind înregistrată în anul .. cu NC din .. conform fișei contului 741. La control s-a mai constatat și faptul că societatea nu a înregistrat subvenția de motorină de la APIA aferentă anului .. în suma de .. lei, acesta fiind înregistrată la venituri în evidența contabilă în anul ..

Anul ...

Pentru anul .. societatea înregistrează și declară un profit impozabil în suma de .. lei cu un impozit pe profit în suma de ... lei. Impozitul pe profit se diminuează cu sponsorizarea în valoare de .. lei, rezultând un impozit pe profit datorat în suma de .. lei. La verificare s-a constatat un profit impozabil în suma de .. lei cu un impozit pe profit în suma de .. lei. Impozitul pe profit se diminuează cu sponsorizarea în valoare de .. lei, rezultând un impozit pe profit datorat în suma de .. lei. Diferența profitului impozabil și impozitului pe profit provine din faptul că:

- la verificare s-a constatat că societatea înregistrează eronat la venituri cont 741 suma de .. lei, suma ce reprezintă venituri aferente deciziei APIA nr. .. de acordare a platilor în cadrul schemelor de sprijin pe suprafața de .. ha - campania .. și suma de .. lei subvenția de motorină de la APIA aferentă anului ...

Aceste sume au fost repuse de organul fiscal la anul ..

- conform situatiei comunicate de APIA nr. .. de acordare a platilor in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata de . ha – campania.., societatea a beneficiat de subventii in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata in suma de .. lei. In urma verificarii s-a constatat ca societatea nu a inregistrat la venituri din subventii privind sprijin pe suprafata de la APIA in evidenta contabila aferenta anului .. suma de .. lei, fiind inregistrata in anul .. cu NC din .. conform fisei contului 741 suma de .. lei si NC din .. conform fisei contului 741 suma de .. lei.

- societatea nu a inregistrat la venituri suma de.. ce reprezinta o transa din subventia de motorina de la APIA aferenta anului ..

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 perioadei aferente.

De asemenea si prin adresa nr. .. emisa de Directia Generala de Metodologie Fiscala Indrumare si Asistenta a Contribuabililor inregistrata la DGFP Ialomita sub nr. ..se fac aceleasi precizari.

Organul fiscal propune respingerea contestatiei ca 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.

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

1) Referitor la Decizia de reverificare..

Din analiza contestatiei formulata de SC .. reiese ca se indreapta si impotriva Decizia de reverificare nr. .. prin care s-a dispus reverificarea perioadei .. pentru impozitul pe profit verificat prin Decizia de impunere nr. ..

In sustinere societatea arata ca "Exceptia" prevazuta de legiuitorul fiscal la art. 105¹ alin. (1) din OG nr. 92/2003, fata de "regula" imperativa stabilita prin art. 105, alin. (3), este insa ca orice exceptie prevazuta de un text de lege, de stricta interpretare si aplicare si nu permite efectuarea "reverificarii" fiscale decat daca, ulterior verificarilor initiale au aparut "date suplimentare" necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii acelor verificari si care, in plus, sunt de natura a influenta rezultatele acestora.

Petenta considera ca reverificarea anului .., in conditiile in care in luna august .. a mai fost supusa verificarii fiscale fara ca organul fiscal sa considere la vremea respectiva ca suma de .. lei ar constitui un venit aferent anului ..

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 105¹ alin. (4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala potrivit carora :

ART. 105¹ “Reguli privind reverificarea

(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare”.

Avand in vedere prevederile de mai sus se retine ca decizia de reverificare in conditiile prevazute de codul de procedura fiscala .

In conformitate cu prevederile art. 207, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, ®, privind Codul de procedura fiscala ®, se precizeaza urmatoarele:

“Termenul de depunere a contestatiei:

(1)Contestatia se depune in termen de 30 de zile de la data comunicarii actului administrativ fiscal, sub sanctiunea decaderii”.

In ceea ce priveste solutionarea contestatiei formulate impotriva Deciziei de reverificare se retine ca aceasata intra in competenta Biroului solutionare contestatii din cadrul DGFP... potrivit dispozitiilor in art. 209, alin. 1, lit. a) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare,ce prevede:

ART. 209

Organul competent

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală”.

Referitor la termene potrivit art. 68 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, (A), ® privind Codul de procedura fiscala: **“Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor in indeplinirea obligatiilor prevazute de Codul de procedura fiscala precum si de alte dispozitii legale aplicabile in materie, daca legea fiscala nu dispune altfel, se calculeaza potrivit dispozitiilor Codului de procedura civila”**

Codul de procedura civila, la Capitolul 3 “Termene” art. 101 dispune :

“Termenele se inteleg pe zile libere, neintrind in socoteala nici ziua cind a inceput, nici ziua cind s-a sfirsit termenul (...)

Termenul care se sfirseste intr-o zi de sarbatoare legala, sau cind serviciul este suspendat, se va prelungi pina la sfirsitul primei zile de lucru urmatoare”.

Analizind termenul de depunere al contestatiei pentru Decizia de reverificare nr. ..se constata ca au fost incalcate dispozitiile imperative referitoare la termenul de depunere, **de 30 de zile** prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003, ®, privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii deciziei de reverificare contestata, potrivit semnaturii de primire de pe aceasta respectiv ..2, si inregistrarea contestatiei la AIF .. respectiv1.. asa cum reiese din amprența stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Se retine ca termenele de contestare prevazute de Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicat, au caracter imperativ, de la care nu se poate deroga si incep sa curga de la data comunicarii actelor administrativ fiscale.

In aceste conditii, sunt aplicabile prevederile art. 217, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata care precizeaza urmatoarele:

“Respingerea contestatiei pentru neindeplinirea conditiilor procedurale:

(1) Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei”.

Prin urmare, contestatia va fi respinsa ca nedepusa in termen pentru Decizia de reverificare nr. .. prin care s-a dispus reverificarea obligatia privind impozitul pe profit din perioada ...

2.Cu privire la impozitul pe profit in suma de .. lei si accesorii in suma de.. lei stabilite prin Decizia de impunere nr. ..

Perioada verificata: ...

In fapt, in baza Deciziei de reverificare nr. ... s-a procedat la reverificarea perioadei...in urma careia s-a incheiat Raportul de inspectie fiscala nr. ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .. prin care s-a stabilit de plata suma de .. lei, reprezentand:

Impozit pe profit .. lei
Majorari de intarziere ...lei

Din analiza Raportului de inspectie fiscala nr... ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ... organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila suplimentara a profitului impozabil in suma de ... lei si implicit un impozit suplimentar in suma de... lei, astfel:

In anul .. au majorat profitul impozabil cu suma de ... lei ce se compune din:

-...lei reprezentand sprijinul pe suprafata acordat de APIA pentru campania .. sprijin inregistrat de societate in evidenta contabila in anul ...

- ... lei ajutorul acordat pentru motorina utilizata in anul ... pe care societatea l-a inregistrat in evidenta contabila in anul ...

In anul .. au majorat profitul impozabil cu suma de .. lei ce se compune din:

- minus .. lei ce provine din sprijinul pe suprafata si ajutorul de motorina suma ce a fost repusa in anul ..

-.. lei sprijin pe suprafata acordat de APIA pentru campania .. inregistrat de societate in evidenta contabila in anul ..

- .. lei ajutor pentru motorina utilizata de societate in anul .. neinregistrat la venituri de societate.

2.a) Referitor la impozitul pe profit in suma de ..lei aferent bazei impozabile in suma de .. lei reprezentand venituri din subventii acordate pentru anul .. cat si la accesoriile generate ca urmare a repunerii subventiilor in suma de .. lei din anul fiscal .. in an fiscal ...

Organul de solutionare contestatii retine ca la control s-a majorat baza impozabila a profitului impozabil aferent anului .. cu suma de .. lei si concomitent s-a diminuat cu aceeasi suma baza impozabila aferenta anului .. ce provine din sprijinul pe suprafata acordat de APIA pentru campania .. fapt ce a dus la generarea de accesorii aferente impozitului pe profit in suma de ... lei si nu la stabilirea acestuia ca obligatie suplimentara de plata.

Pentru srijinul pe suprafata primit de la APIA campania .. in suma de .. lei, neinregistrat de societate pe anul .. a rezultat un impozit pe profit in suma de .. lei.

In sustinere SC..arata ca a inregistrat corect subventiile pe suprafata acordate pentru campaniile anilor .. si ..in anii urmatiori, respectiv .. si .. avand in

vedere ca obligatia inregistrarii sumelor respective devine opozabila fata de societate abia dupa comunicarea deciziilor, respectiv .. pentru campania din .. si ..pentru campania din ...

Astfel, contesta majorarea bazei impozabile aferenta exercitiului fiscal ..cu subventia SAPS in suma de .. lei considerand ca s-a inregistrat corect in anul .. cu aceasta suma cat si majorarea bazei impozabile aferenta exercitiului fiscal .. a subventiei SAPS in suma de ..lei.

Prin adresa nr....organul de solutionare a cauzei a solicitat lamuriri suplimentare cu privire la tratamentul fiscal aplicat veniturilor din subventii Directiei generale legislatie si proceduri fiscale.

In drept, cauzei ii sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (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 efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrării 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 aceeași tranzactie sunt recunoscute simultan in contabilitate, prin asocierea directa între 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 conform cu directivele europene care la pct. 236 (1) potrivit carora: **“Subvențiile se recunosc, 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 corespunzătoare.

In speta, se constata ca societatea si-a evidenciat in anii... cheltuielile efectuate iar subventiile primite nu au fost inregistrate ca venituri ale perioadei corespunzătoare cheltuielilor efectuate, respectiv in anii .

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 corespunzătoare 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 punctul de vedere al Directiei Generale de Metodologii Fiscale, Indrumare si Asistenta a Contribuabililor din cadrul A.N.A.F. prin adresa nr...cat si de Directia Legislatie Impozite Directe din cadrul MFP prin adresa nr. .. ca urmare a lamuririlor suplimentare solicitate.

In concluzie organul de inspectie fiscala a procedat corect la stabilirea ca si baza impozabila pentru anul .. a sumei .. lei reprezentand sprijinul pe

suprafata acordat de APIA pentru campania .. diminuand astfel baza impozabila cu aceasta in anul .. cand s-a inregistrat eronat societatea, in acest fel generand doar calculul accesoriei cat si la majorarea bazei impozabile pentru anul.. cu suma ... lei reprezentand sprijin pe suprafata acordat de APIA pentru campania .. inregistrat de societate eronat in evidenta contabila pe anul .. pentru care s-a stabilit suplimentar un impozit pe profit ..lei, motiv pentru care contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiat pentru acest capat de cerere in temeiul in temeiul pct. 11.1, lit. a) din **Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

2.b. Referitor la impozitul pe profit in suma de .. lei lei aferent bazei impozabile in suma de .. lei reprezentand venituri din subventii acordata pentru motorina utilizata in anul .. cat si la accesoriile generate ca urmare a repunerii subventiilor in suma de .. lei din anul fiscal .. in an fiscal ...

2.b.1. Referitor la suma de .. lei subventie motorina aferenta anului 2010.

In fapt, inspectorii fiscali au stabilit ca suma de .. lei reprezentand ajutor de stat pentru diferenta de acciza la motorina utilizata in anul .. este baza de impunere aferenta anului .. si concomitent au diminuat baza impozabila aferenta anului .. cu aceeasi suma, generand in acest sens doar calculul de accesorie.

Operatia privind incasarea sumei .. lei a fost evidentiata de petenta in contabilitatea anului .. si provine din acordarea ajutorului de stat pentru motorina utilizată în agricultură, aferenta anului .. inspectorii fiscali considerand ca acest ajutor a fost dat pentru a compensa cheltuielile cu motorina aferente anului ..

In drept, conform Ordinului nr. 126 din 26 mai 2010 pentru aprobarea Procedurilor specifice de implementare și control, precum și a formularisticii necesare privind acordarea ajutorului de stat pentru motorina utilizată în agricultură. art 1, art 2 alin(2), art 4 alin (1), art (5) alin (1), art 6 alin (4), art 7 alin b) si d) se prevede:

ART. 1

(1) “Cantitățile maxime de motorină cu acciză redusă ce se pot achiziționa anual pentru lucrări mecanizate în agricultură, respectiv în sectoarele vegetal, zootehnic și îmbunătățiri funciare, pentru care se acordă ajutorul de stat sub formă de rambursare, sunt cele prevăzute în anexa la Hotărârea Guvernului nr. 408/2010 privind aprobarea acordării

unui ajutor de stat pentru motorina utilizată în agricultură.

(2) Ajutorul de stat se acordă sub formă de rambursare și reprezintă diferența dintre acciza standard și acciza redusă în limita cantităților prevăzute la alin. (1).

ART. 2

(2) Prevederile prezentelor proceduri specifice nu se aplică beneficiarilor prevăzuți la alin. (1) dacă sunt considerați persoane aflate în dificultate financiară în sensul Liniilor directoare comunitare privind ajutorul de stat pentru salvarea și restructurarea firmelor aflate în dificultate, respectiv persoane care constituie subiectul procedurilor de faliment, reorganizare judiciară sau lichidare.

ART. 4

(1) Pentru obținerea ajutorului de stat, beneficiarii completează o cerere de acord prealabil pentru finanțare prin rambursare pentru motorina cu acciză redusă, conform modelului prevăzut în anexa nr. 1, pe care o depun la centrele județene ale Agenției de Plăți și Intervenție pentru Agricultură sau al municipiului București, pe raza cărora sunt situate exploatațile agricole pentru care se solicită ajutorul de stat sau unde au depus cererea de plată pentru schemele de sprijin pe suprafață.

ART. 5

(1) Beneficiarii pentru care a fost emis acordul prealabil pentru finanțare prin rambursare pentru motorina cu acciză redusă, conform modelului prevăzut în anexa nr. 2, întocmesc și depun cereri pentru determinarea trimestrială a cantității de motorină pentru care se aplică ajutorul de stat sub formă de rambursare”.

Având în vedere precizarile legale invocate se retine faptul ca ajutorul de stat se acordă sub formă de rambursare și reprezintă diferența dintre acciza standard și acciza redusă

Astfel, initial petentul solicita si obtine un acord prealabil pentru finantare prin rambursare pentru motorina cu acciza redusa de la A.P.I.A., prin care se specifica cantitatea maxima de motorina, aferenta intregului an calendaristic pentru care i se acorda ajutorul de stat, si care poate fi achizitionata de petenta in functie de suprafata totala declarata ca fiind exploatata.

Trimestrial, petenta depune cererile de solicitare a ajutorului de stat, până la sfârșitul lunii următoare trimestrului, pentru care se solicită rambursarea, însoțite de acte doveditoare, prin care specifica cantitățile de motorina achiziționate și utilizate aferente trimestrului respectiv.

Asadar, petentul achizitioneaza si foloseste initial cantitatea de motorina cu acciza normala aferenta trimestrului pentru lucrari agricole, deci implicit efectueaza o cheltuiala privind carburantul aferenta trimestrului respectiv, dupa

care in baza cererii trimestriale si in urma verificarilor A.P.I.A. ulterior ii este acordat ajutorul sub forma de rambursare, ajutor de stat ce reprezinta diferenta dintre acciza standard si cea redusa.

Inspectorii fiscali au constatat faptul ca pentru anul .. petenta a beneficiat de finantare prin rambursare pentru motorina cu acciza redusa in suma de .. lei, aferenta cantitatii de motorina utilizata de petenta in cursul anului..

Sunt aplicabile prevederile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal art. 19 Reguli generale ce prevede:

(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.”

Deasemeni conform Ordinului 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene pct. 233 alin (1) si (2),pct. 235 si pct 236 alin (1) se prevede :

Art. 233. - “(1) În categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.

(2) În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- subvenții guvernamentale;

- împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții;

- alte sume primite cu caracter de subvenții.

235. - Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

236. - (1) Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze”.

Asadar in categoria subventiilor pentru investitii, se recunosc si alte sume primite cu caracter de subventii.

Subventiile aferente veniturilor cuprind toate subventiile altele decat cele pentru active, si se recunosc drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

Din analiza dosarului contestatiei, inspectorii fiscali au stabilit faptul ca petentei i-a fost acordat ajutorului de stat privind finantarea prin rambursare pentru motorina cu acciza redusa pentru anul ..in suma de .. lei.

Asadar petenta a achizitionat motorina pentru folosirea in agricultura, cantitate achizitionata cu acciza normala, cantitate ce a fost folosita in anul ..

Ulterior in baza acordului pealabil, prin centralizatoarele trimestriala depuse la A.P.I.A., petenta solicita acordarea ajutorului de stat pentru diferenta pentru acciza normala si cea redusa, suma virata de A.P.I.A. si inregistrata de petenta in cursul anului ...

Asadar, aceste venituri din subventii incasate de petenta in cursul anului .., compenseaza cheltuieli efectuate de catre aceasta in cursul anului ..

Deasemeni conform pct. 36, alin (1), secțiunea 7 principii contabile generale din aceelasi ordin se prevede:

36. - “(1) Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.”

Asadar efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc, și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Avand in vedere precizarile legale invocate, se retine faptul ca in mod corect inspectorii fiscali au majorat baza impozabila a anului .. cu suma de .. lei reprezentand subventia pentru motorina acordata de APIA pentru anul .. si concomitent au diminuat baza impozabila a anului .. cu aceeași suma in acest fel generandu-se doar calcul de accesorii, motiv pentru care contestatia urmeaza sa fie respins ca neintemeiata pentru acest capat de cerere in temeiul pct. 11.1, lit. a) din **Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

2.b.2. Referitor la suma de ..lei subventie motorina aferenta anului ..

In fapt, inspectorii fiscali au stabilit ca suma de .. lei reprezentand ajutor de stat pentru diferenta de acciza la motorina utilizata in anul .. este baza de impunere aferenta anului ..

Operatiunea privind incasarea sumei .. lei a fost evidentiata de petenta in contabilitatea anului.., si provine din acordarea ajutorului de stat pentru motorina utilizată în agricultură, aferenta anului .., inspectorii fiscali considerand ca acest ajutor a fost dat pentru a compensa cheltuielile cu motorina aferente anului ..

Organul de solutioare contestatii constata ca pentru suma de .. lei reprezentand subventie motorina aferenta anului ..societatea nu aduce in sustinere argumente de fapt si de drept in sustinerea cauzei.

In drept, sunt incidente prevederile art. 206 si art. 213 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, potrivit căroră:

“(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 coroboreaza cu cele ale punctului 2.5 din Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instructiunilor 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 precizeaza:

“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.”

Precum si cu prevederile pct. 11.1, lit. b) din **Ordin nr. 2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

“11.1. 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”.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestația formulată societatea trebuia să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste **baza impozabila in suma de .. lei motiv pentru care contestatia urmeaza sa fie respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere, caruia ii corespunde un impozit pe profit in suma de ... lei.**

În concluzie, având în vedere considerentele reținute de organul de soluționare a contestației din prezenta decizie de soluționare de la punctul 2 contestația cu privire la impozitul pe profit în suma de .. lei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată și nemotivată în temeiul pct. 11.1, lit.a) și b) 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, potrivit căruia:

“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”.

În ceea ce privește accesoriile contestate în suma de .. lei se reține că acestea reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere precizările legale invocate la pct. 2. din prezenta decizie de soluționare se constată că în mod corect inspectorii fiscali au constituit accesorii în suma de ...lei reprezentând măsura accesorie în raport cu debitul, calculate ca urmare a influenței fiscale a neînregistrării subvențiilor pe suprafață și a subvențiilor de motorină, în anul corespunzător pentru care au fost acordate motiv pentru care și pentru acest capăt de cerere contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

3. Referitor la Raportul de inspecție fiscală nr. .. și Fisa privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-..

În drept, pentru cauza în speta sunt aplicabile prevederile art. 109, alin. (1) și (2), art. 205, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

"Art. 109

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente în plus sau în minus, dup caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul începerii inspectiei fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

"Art. 205

(1) Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în conditiile legii."

Totodata, in conformitate cu pct. 107.1 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura 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."

iar in conformitate cu art. 88 din Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare **"sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:**

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;

d) abrogat

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere."

De asemenea, conform art. 41 din O.G. nr. 92/2003 din Codul de procedura fiscala republicata, actul administrativ fiscal **"este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale".**

Având în vedere prevederile legale invocate se retine ca în materia impunerii, legiuitorul a prevazut în mod expres si limitativ, o anumita categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc sume datorate bugetului general consolidat, prevederi de la care nu se poate deroga în mod unilateral.

Asadar, 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 si fisa privind obligatiile fiscale suplimentare de plata care il insoteste nu creeaza prin ele inele o situatie juridica ele fiind supuse avizarii sefului de serviciu si aprobarii organului de inspectie fiscala si nu sunt susceptibile de a fi contestate fiind acte premergatoare ce stau la baza emiterii titlului de creanta respectiv a deciziei de impunere motiv penru care contestatia va fi respinsa ca inadmisibila pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 19 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 105¹, art. 109, art. 205, art. 206, art. 207, art. 209 si art. 213 din OG 92/2003, privind Codul de procedura civila, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art. 205, art. 209 si art. 214 din O.G. nr. 92/2003, ®, privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

D E C I D E:

Art.1. Respingerea ca nedepusa in termen a contestatiei formulata de SC ... impotriva Deciziei de reverificare nr....

Art.2. Respingerea ca neintemeiata si nemotivata a contestatiei formulata de SC...cu privire la suma de...lei, reprezentand:

-Impozit pe profit	.. lei
-Majorari de intarziere aferente impozit profit	... lei

Art.3. Respingerea ca inadmisibila a contestatiei formulate de SC ... formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr... si Fisei privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-....

Art.4. Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la comunicare.

