



DECIZIA NR. 10294/145.09.2020

privind soluționarea contestației formulată de **Societatea X S.R.L., jud. Botoșani**, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X, asupra contestației formulate de **Societatea X S.R.L., jud. Botoșani**, cod de identificare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Botoșani sub nr.JX, cod CAEN S “Activități în ferme mixte (cultura vegetală combinată cu creșterea animalelor)”, cu domiciliul fiscal în orașul X, strada X nr.X județul Botoșani, administrator X.

Contestația este formulată parțial împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală.

Obiectul contestației îl constituie impozitul pe profit în sumă de **S lei**.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, respectiv data de **11.06.2020**, așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală nr.X, adresă pe care doamna X, în calitate de administrator, a semnat de primire, și data depunerii contestației, respectiv

16.07.2020, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.X.

Contestația este semnată de doamna X și poartă amprenta ștampilei societății în original.

Constatând că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I.Societatea X S.R.L., jud. Botoșani formulează parțial contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală, susținând următoarele:

Petenta susține că eronat organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru întreg anul 2017 datorează impozit pe profit, stabilind astfel diferența în sumă de S lei. Astfel, petenta arată că nu datorează impozit pe profit, ci impozit pe veniturile microîntreprinderii începând cu data de 01.02.2017.

Societatea arată că la pagina 10 din raportul de inspecție fiscală, chiar organele de inspecție fiscală au afirmat că pentru perioada 01.02.2017-31.12.2017, societatea datorează impozit pe veniturile microîntreprinderii, cu toate acestea fiind stabilite diferențe de impozit pe profit.

O altă eroare care a condus la stabilirea nelegală de obligații fiscale cu titlu de impozit pe profit este cea generată de aplicarea sumelor încasate în perioada 2014-2017 cu titlu de finanțări în cadrul schemelor de sprijin pentru cultivarea terenurilor agricole a unui alt tratament fiscal decât cel prevăzut de Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea mai susține că sumele primite de la APIA nu reprezintă subvenții care să acopere parte din costuri și nici subvenții care să completeze anumite diferențe de preț aferente veniturilor înregistrate, ci sume acordate în cadrul unor scheme de ajutor financiar, fără să existe costuri viitoare și care trebuie reflectate în contul de profit și pierderi atunci când devin creanțe. Astfel, sumele primite în cadrul schemelor de sprijin financiar trebuie reflectate ca venituri în exercițiile în care au devenit creanțe prin emiterea actului administrativ de acordare.

Nici principiul independenței exercițiului, invocat de către organele de inspecție fiscală, nu a fost dovedit ca nerespectat, pentru acordarea sumelor în cadrul schemelor de sprijin financiar nefiind necesară întocmirea unei facturi, cererea formulată în acest sens neputând fi asimilată unui document care să ateste livrări de bunuri sau prestări de servicii.

În ceea ce privește principiul contabilității de angajament, petenta susține că nici acesta nu a fost încălcat, sumele încasate în cadrul schemelor de sprijin financiar neavând semnificația de echivalent al unor tranzacții.

Așadar, petenta afirmă că în mod legal și corect, cu respectarea normelor contabile în materie, a reflectat în contabilitate sumele încasate în cadrul schemelor de sprijin financiar ca venituri în exercițiul în care acestea au devenit creanțe, fapt pentru care nu există niciun motiv ca acestea să fie realocate perioadelor pentru care au fost acordate potrivit cererilor de plată.

Contestatoarea susține că prin menținerea în baza de impozitare a impozitului pe profit a cheltuielilor nedeductibile fiscal stabilite de inspecția fiscală și cu acceptarea reflectării ca venituri a sumelor încasate în cadrul schemelor de sprijin financiar pe unitatea de suprafață în exercițiile în care acestea au devenit creanțe, diferența de impozit pe profit datorată este în sumă de S lei, comparativ cu S lei, cât au stabilit organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei, declarat eronat de societate, aceasta susține că îndreptarea erorii trebuia făcută de către organele de inspecție fiscală, deoarece, ulterior, pentru perioadele deja supuse inspecției fiscale nu mai există posibilitatea depunerii de declarații rectificative.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani au stabilit în sarcina petentei obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei, pentru perioada 01.01.2014-31.12.2017, din acesta petenta contestând impozitul pe profit în sumă de **S lei**.

Impozitul pe profit contestat de societate în sumă de S lei se compune din:

-suma de **S lei**, reprezentând impozit pe profit aferent veniturilor din subvenții pentru exploatații agricole aferente anilor 2014, 2015, 2016 și 2017, achitate de către Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură în anii 2015, 2016, 2017 și 2018.

Astfel, petenta înregistrează în evidența contabilă, în luna decembrie **2014**, la venituri din subvenții, plata avansului în sumă de S lei, reprezentând subvenții pentru exploatația agricolă anul 2014. Diferența de

subvenție pentru exploatarea agricolă aferentă anului 2014, în sumă de S lei, a fost achitată de Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură în luna ianuarie 2015, fiind înregistrată la venituri din subvenții de către societate în lunile februarie și mai 2015.

Așadar, societatea a înregistrat veniturile din subvenții aferente anului fiscal 2014 la data plății lor, în anul 2015 și nu în anul 2014, an căruia îi erau aferente aceste subvenții.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de S lei, reprezentând subvenții pentru exploatarea agricolă, reprezintă venituri impozabile în anul 2014 și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**.

Pentru anul **2015**, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt venituri impozabile subvențiile aferente acestui an, în sumă de S lei, dar care au fost înregistrate de petentă în anul 2016, în lunile iulie și august, subvenții ce au fost încasate de la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură în cursul anului 2016, respectiv în lunile iunie și iulie.

Totodată, organele de inspecție fiscală au scăzut din baza impozabilă aferentă impozitului pe profit veniturile din subvenții pentru exploatarea agricole aferente anului 2014, în sumă de S lei, înregistrate de petentă în anul 2015.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de S lei, reprezentând subvenții pentru exploatarea agricolă, reprezintă venituri impozabile în anul 2015, că veniturile din subvenții pentru exploatarea agricole în sumă de S lei nu sunt aferente anului 2015, ci anului 2014, și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei (S lei - S lei = S lei x 16% = S lei)**.

Pentru anul **2016**, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt venituri impozabile subvențiile aferente acestui an, în sumă de S lei, dar care au fost înregistrate de petentă în anul 2017, în lunile aprilie, mai și iulie, subvenții ce au fost încasate de la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură în cursul anului 2017, respectiv în lunile aprilie, mai și iulie.

Totodată, organele de inspecție fiscală au scăzut din baza impozabilă aferentă impozitului pe profit veniturile din subvenții pentru exploatarea agricole aferente anului 2015, în sumă de S lei, înregistrate de petentă în anul 2016.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de S lei, reprezentând subvenții pentru exploatarea agricolă, reprezintă venituri impozabile în anul 2016, că veniturile din subvenții pentru exploatarea agricole în sumă de S lei nu sunt aferente anului 2016, ci anului 2015, și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei (S lei - S lei = S lei x 16% = S lei)**.

Pentru anul **2017**, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt venituri impozabile subvențiile aferente acestui an, în sumă de S lei, dar care au fost înregistrate de petentă în anul 2018, în luna iunie, subvenții ce

au fost încasate de la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură în cursul anului 2018, respectiv în cursul anului 2017 (S lei) și în cursul anului 2018 (Slei).

Totodată, organele de inspecție fiscală au scăzut din baza impozabilă aferentă impozitului pe profit veniturile din subvenții pentru exploatații agricole aferente anului 2016, în sumă de Slei, înregistrate de petentă în anul 2017.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de Slei, reprezentând subvenții pentru exploatația agricolă, reprezintă venituri impozabile în anul 2017, că veniturile din subvenții pentru exploatații agricole în sumă de Slei nu sunt aferente anului 2017, ci anului 2016, și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei (Slei -Slei=S lei x 16%=S lei)**.

Impozitul pe profit în sumă totală de **S lei** (S lei +S lei + S lei + S lei) a fost stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.42, pct.235 și pct.236 alin.(1) și (2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, pct.53 alin.(1), (2) și (3), pct. 398 alin.(1) și (2), pct. 399 alin.(1)-(3) și pct. 402 alin.(3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare.

-impozitul pe profit în sumă de **S lei** este aferent anului fiscal 01.04.2017-31.12.2017 și se compune din:

- **S lei** reprezintă impozitul pe profit aferent valorii producției în curs la finele anului 2017, în sumă de S lei aferentă anului agricol 2017-2018, fiind constituită din cheltuielile aferente înființării culturii de grâu și pregătirii terenului agricol (arat, discuit, însămânțat, împrăștiat, îngrășăminte). Conform Notei explicative dată de administratorul societății la data de 02.06.2020, societatea a inițiat cheltuieli cu motorina în valoare de S lei, cheltuieli cu îngrășămintele chimice în valoare de S lei și cheltuieli cu însămânțarea grâului în valoare de S lei, acestea fiind aferente anului agricol 2017-2018. Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația de a înregistra în contabilitate producția în curs, în valoare de S lei, în debitul contului 331 "Producție în curs", prin creditarea contului 711 "Venituri din variația stocurilor", rulajul creditor al contului 711 "Venituri din variația stocurilor" având influență asupra rezultatului fiscal al perioadei fiscale aprilie-

decembrie 2017, cheltuielile pentru înființarea culturilor agricole nefiind aferente anului 2017. Impozitul pe profit în sumă de S lei a fost stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală având în vedere prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.5 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.53 alin.(1), (2) și (3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare.

- **S lei** reprezintă impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu dobânzile, amenzile, penalitățile datorate către autoritățile române, în sumă de S lei, înregistrate în cursul anului 2017, în contul 6581 "Despăgubiri, amenzi, penalități". Organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal aceste cheltuieli în baza prevederilor art.19 alin.(1) și art.25 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **S lei** reprezintă impozitul pe profit aferent bazei impozabile stabilită suplimentar, în sumă de S lei, pentru perioada februarie -martie 2017, ce nu a fost luată în considerare (în această perioadă societatea datorează impozit pe veniturile microîntreprinderilor);
- **S lei** reprezintă impozit pe profit înregistrat în Registrul de evidență de fiscală, dar nedeclarat la organul fiscal. Astfel, petenta înregistrează în Registrul de evidență de fiscală impozit pe profit în sumă de S lei, dar declară și achită suma de S lei.

-impozitul pe profit în sumă de **S lei** nu a fost stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere contestată, această sumă reprezentând impozitul pe profit declarat de petentă în anul 2017, de care organele de inspecție fiscală au ținut seama la stabilirea impozitului pe profit aferent acestei perioade.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

1. Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei fiscale 01.04.2017-31.12.2017, în condițiile în care deși s-a comportat ca plătitoare de impozit pe profit pentru anul 2017, prin contestație susține că începând cu data de 01.02.2017 datorează impozit pe veniturile microîntreprinderii deoarece la data de 31.12.2016 a realizat o cifră de afaceri de S lei, mai mică decât echivalentul a 500.000 euro cât prevede legislația fiscală pentru a fi plătitoare de impozit pe profit

În fapt, pentru anul 2017, conform vectorului fiscal, societatea este înregistrată ca plătitoare de impozit pe profit. Astfel, petenta declară prin declarația 100 “Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat” următoarele:

- trimestrul I 2017, declarația nr.X, impozit pe profit zero lei;
- trimestrul II 2017, declarația nr.X, impozit pe profit S lei;
- trimestrul III 2017, declarația nr.16S-2017/25.10.2017, impozit pe profit zero lei;
- declarația 101 “Declarația privind impozitul pe profit” nr.X, impozit pe profit în sumă de S lei.

Așadar, pentru anul 2017, petenta declară un impozit pe profit în sumă de S lei, pe care-l și achită la bugetul de stat.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-pentru perioada fiscală ianuarie 2017, societatea determină în evidența contabilă o pierdere contabilă în sumă de S lei, pierderea fiscală fiind în același cuantum, și nu depune declarația 101 “Declarație privind impozitul pe profit” pentru perioada fiscală ianuarie 2017;

-pentru perioada 01.02.2017-31.03.2017, societatea datorează impozit pe veniturile microîntreprinderilor datorită faptului că în anul 2016 cifra de afaceri obținută nu a depășit plafonul pentru care aceasta era încadrată la impunerea pe veniturile microîntreprinderilor;

-pentru perioada 01.04.2017-31.12.2017, societatea determină în evidența contabilă un profit contabil în sumă de S lei, profitul fiscal fiind în sumă de S lei, calculează un impozit pe profit în sumă de S lei și declară prin declarația 101 “Declarația privind impozitul pe profit” impozitul pe profit în sumă de S lei.

Pentru anul 2017, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, compus din:

- **S lei** reprezintă impozitul pe profit aferent valorii producției în curs la finele anului 2017, în sumă de S lei aferentă anului agricol 2017-2018, fiind constituită din cheltuielile aferente înființării culturii de grâu și pregătirii terenului agricol (arat, discuit, însămânțat, împrăștiat, îngrășăminte). Conform Notei explicative dată de administratorul societății la data de 02.06.2020, societatea a inițiat cheltuieli cu motorina în valoare de S lei, cheltuieli cu îngrășămintele chimice în valoare de S lei și cheltuieli cu însămânțarea grâului în valoare de S lei, acestea fiind aferente anului agricol 2017-2018. Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația de a înregistra în contabilitate producția în curs, în valoare de S lei, în debitul contului 331 “Producție în curs”, prin creditarea contului 711 “Venituri din variația stocurilor”, rulajul creditor al contului 711 “Venituri din variația stocurilor” având influență asupra rezultatului fiscal al perioadei fiscale

aprilie-decembrie 2017, cheltuielile pentru înființarea culturilor agricole nefiind aferente anului 2017. Impozitul pe profit în sumă de S lei a fost stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală având în vedere prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.5 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.53 alin.(1), (2) și (3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare.

- **S lei** reprezintă impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu dobânzile, amenzile, penalitățile datorate către autoritățile române, în sumă de S lei, înregistrate în cursul anului 2017, în contul 6581 “Despăgubiri, amenzi, penalități”. Organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal aceste cheltuieli în baza prevederilor art.19 alin.(1) și art.25 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **S lei** reprezintă impozitul pe profit aferent bazei impozabile stabilită suplimentar, în sumă de S lei, pentru perioada februarie -martie 2017, ce nu a fost luată în considerare (în această perioadă societatea datorează impozit pe veniturile microîntreprinderilor);
- **S lei** reprezintă impozit pe profit înregistrat în Registrul de evidență de fiscală, dar nedeclarat la organul fiscal. Astfel, petenta înregistrează în Registrul de evidență de fiscală impozit pe profit în sumă de S lei, dar declară și achită suma de S lei;
- **S lei** reprezintă impozitul pe profit aferent diferenței dintre veniturile din subvenții aferente anului 2017, dar înregistrate de petentă în anul 2018, și veniturile din subvenții aferente anului 2016, dar înregistrate de petentă în anul 2017 ($S_{lei} - S_{lei} = S \text{ lei} \times 16\% = S \text{ lei}$).

Având în vedere faptul că societatea nu contestă cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite de organele de inspecție fiscală ci doar sistemul de impozitare aplicat (impozit pe profit sau impozit pe veniturile microîntreprinderii), precum și faptul că la pct.2 din prezenta decizie se va soluționa contestația referitoare la impozitul pe profit aferent veniturilor din subvenții, prin acest capăt de cerere nu va fi soluționată contestația referitoare la impozitul pe profit în sumă de **S lei**, reprezentând impozitul pe profit aferent diferenței dintre veniturile din subvenții aferente anului 2017,

dar înregistrate de petență în anul 2018, și veniturile din subvenții aferente anului 2016, dar înregistrate de petență în anul 2017 (Slei -Slei=S lei x 16%=S lei), contestația privind impozitul pe profit în sumă de S lei urmând a fi soluționată la pct.2 din această decizie.

Așadar, prin acest punct va fi soluționată contestația în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei (S lei impozit pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală pentru anul 2017 -S lei).

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art.47, art.48 alin.(7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“ART.47-Definiția microîntreprinderii

În sensul prezentului titlu, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

a) a realizat venituri, altele decât cele obținute din desfășurarea activităților, prevăzute la [art. 48](#) alin. (6);

b) a realizat venituri, altele decât cele din consultanță și management, în proporție de peste 80% din veniturile totale;

c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 500.000 euro. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile;

d) capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și unitățile administrativ-teritoriale;

e) nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii.

ART.48- Reguli de aplicare a sistemului de impunere pe veniturile microîntreprinderii

(...)

(5²) Prin excepție de la prevederile [art. 47](#), microîntreprinderile existente care au subscris un capital social de cel puțin 45.000 lei pot opta să aplice prevederile [titlului II](#) începând cu 1 ianuarie 2017 sau cu trimestrul în care această condiție este îndeplinită. Opțiunea este definitivă, cu condiția menținerii valorii capitalului social pentru întreaga perioadă de existență a persoanei juridice respective. În cazul în care această condiție nu este respectată, persoana juridică aplică prevederile prezentului titlu începând cu anul fiscal următor celui în care capitalul social este redus sub valoarea de 45.000 lei, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la [art. 47](#). Leșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor ca urmare a opțiunii se comunică organelor fiscale competente, potrivit prevederilor [Codului de procedură fiscală](#). Calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care optează să aplice prevederile [titlului II](#) se

efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv.

(...)

(7) Pentru anul 2017, persoanele juridice române plătitoare de impozit pe profit care la data de 31 decembrie 2016 îndeplinesc condițiile prevăzute la [art. 47](#) sunt obligate la plata impozitului reglementat de prezentul titlu începând cu 1 februarie 2017, urmând a comunica organelor fiscale teritoriale modificarea sistemului de impunere, potrivit prevederilor [Legii nr. 207/2015](#) privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, până la data de 25 februarie 2017 inclusiv. Prin excepție de la prevederile [art. 41](#) și [42](#), până la acest termen se va depune și declarația privind impozitul pe profit datorat pentru profitul impozabil obținut în perioada 1 - 31 ianuarie 2017. Rezultatul fiscal se ajustează corespunzător acestei perioade fiscale.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că sunt obligate la plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, începând cu 1 februarie 2017, persoanele juridice române plătitoare de impozit pe profit care la data de 31 decembrie 2016 îndeplinesc condițiile prevăzute la art.47, urmând ca acestea să comunice organelor fiscale teritoriale modificarea sistemului de impunere până la data de 25 februarie 2017 inclusiv. Tot până la această dată se va depune și declarația privind impozitul pe profit datorat pentru profitul impozabil obținut în perioada 1 - 31 ianuarie 2017.

De asemenea, din prevederile legale de mai sus rezultă că microîntreprinderile existente care au subscris un capital social de cel puțin 45.000 lei pot opta să aplice prevederile referitoare la impozitul pe profit începând cu 1 ianuarie 2017 sau cu trimestrul în care această condiție este îndeplinită, opțiunea fiind definitivă, cu condiția menținerii valorii capitalului social pentru întreaga perioadă de existență a persoanei juridice respective. Leșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor ca urmare a opțiunii se comunică organelor fiscale competente, iar calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care optează să aplice prevederile referitoare la impozitul pe profit se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

-pentru anul 2017, conform vectorului fiscal, societatea este înregistrată ca plătitoare de impozit pe profit. Astfel, petenta declară prin declarația 100 “Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat” următoarele:

- trimestrul I 2017, declarația nr.X/24.04.2017, impozit pe profit zero lei;
- trimestrul II 2017, declarația nr.X/25.07.2017, impozit pe profit S lei;

- trimestrul III 2017, declarația nr.16S-2017/25.10.2017, impozit pe profit zero lei;
- declarația 101 “Declarația privind impozitul pe profit” nr.X/26.03.2018, impozit pe profit în sumă de S lei.

Așadar, pentru anul 2017, petenta declară un impozit pe profit în sumă de S lei, pe care-l și achită la bugetul de stat.

-cifra de afaceri înregistrată la data de 31.12.2016 este de X lei, sub plafonul de 500.000 euro;

-capitalul social al societății este de X lei în anul 2017;

-societatea nu comunică organelor fiscale teritoriale modificarea sistemului de impunere și nici declarația privind impozitul pe profit datorat pentru profitul impozabil obținut în perioada 1 - 31 ianuarie 2017, așa cum prevede art.48 alin.(7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține faptul că:

-la sfârșitul lunii decembrie 2016 petenta a avut o cifră de afaceri de S lei, sub plafonul de 500.000 euro, și un capital social de S lei, peste 45.000 lei. Astfel, în luna ianuarie societatea rămâne plătitoare de impozit pe profit, așa cum legal au stabilit organele de inspecție fiscală;

-pentru că societatea a avut la data de 31.12.2016 o cifră de afaceri de S lei, sub plafonul de 500.000 euro, aceasta devine obligatoriu plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, începând cu data de 01.02.2017, cu obligația de a comunica organelor fiscale teritoriale modificarea sistemului de impunere (această condiție nefiind îndeplinită), așa cum legal au stabilit organele de inspecție fiscală;

-având în vedere faptul că la data de 31.03.2017 petenta era microîntreprindere, așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală, că avea un capital social de S lei (>45.000 lei) și ținând seama de faptul că aceasta a depus pentru fiecare dintre trimestrele I, II și III declarația 100 “Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat”, iar pentru tot anul 2017 declarația 101 “Declarație privind impozitul pe profit”, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că societatea este plătitoare de impozit pe profit pentru perioada 01.04.2017-31.12.2017.

Având în vedere cele de mai sus și ținând seama de faptul că petenta contestă impozitul pe profit aferent perioadei 01.04.2017-31.12.2017 doar prin prisma sistemului de impozitare (impozit pe profit sau impozit pe veniturile microîntreprinderilor), dar și de faptul că aceasta nu aduce nicio motivație în susținerea contestației referitoare la cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite de organele de inspecție fiscală pentru anul 2017, se vor aplica dispozițiile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Societatea X S.R.L., jud. Botoșani** pentru acest capăt de cerere.

2.Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei aferent ajutoarelor nerambursabile acordate de Agenția de Plăți și Intervenții pentru Agricultură, în anii 2014, 2015, 2016 și 2017, în condițiile în care, potrivit prevederilor legale, subvențiile se recunosc drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei, aferent veniturilor din subvenții pentru exploatații agricole aferente anilor 2014, 2015, 2016 și 2017, achitate de către Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură în anii 2015, 2016, 2017 și 2018.

Astfel, petenta înregistrează în evidența contabilă, în luna decembrie **2014**, la venituri din subvenții, plata avansului în sumă de S lei, reprezentând subvenții pentru exploatația agricolă anul 2014. Diferența de subvenție pentru exploatația agricolă aferentă anului 2014, în sumă de S lei, a fost achitată de Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură în luna ianuarie 2015, fiind înregistrată la venituri din subvenții de către societate în lunile februarie și mai 2015.

Așadar, societatea a înregistrat veniturile din subvenții aferente anului fiscal 2014 la data plății lor, în anul 2015 și nu în anul 2014, an căruia îi erau aferente aceste subvenții.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de S lei, reprezentând subvenții pentru exploatația agricolă, reprezintă venituri impozabile în anul 2014 și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**.

Pentru anul **2015**, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt venituri impozabile subvențiile aferente acestui an, în sumă de S lei, dar care au fost înregistrate de petentă în anul 2016, în lunile iulie și august, subvenții ce au fost încasate de la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură în cursul anului 2016, respectiv în lunile iunie și iulie.

Totodată, organele de inspecție fiscală au scăzut din baza impozabilă aferentă impozitului pe profit veniturile din subvenții pentru exploatații agricole aferente anului 2014, în sumă de S lei, înregistrate de petentă în anul 2015.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de S lei, reprezentând subvenții pentru exploatația agricolă, reprezintă venituri impozabile în anul 2015, că veniturile din subvenții pentru exploatații agricole în sumă de S lei nu sunt aferente anului

2015, ci anului 2014, și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei (Slei -S lei=S lei x 16%=S lei)**.

Pentru anul **2016**, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt venituri impozabile subvențiile aferente acestui an, în sumă de Slei, dar care au fost înregistrate de petentă în anul 2017, în lunile aprilie, mai și iulie, subvenții ce au fost încasate de la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură în cursul anului 2017, respectiv în lunile aprilie, mai și iulie.

Totodată, organele de inspecție fiscală au scăzut din baza impozabilă aferentă impozitului pe profit veniturile din subvenții pentru exploatații agricole aferente anului 2015, în sumă de Slei, înregistrate de petentă în anul 2016.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de Slei, reprezentând subvenții pentru exploatația agricolă, reprezintă venituri impozabile în anul 2016, că veniturile din subvenții pentru exploatații agricole în sumă de Slei nu sunt aferente anului 2016, ci anului 2015, și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei (Slei -Slei=S lei x 16%=S lei)**.

Pentru anul **2017**, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt venituri impozabile subvențiile aferente acestui an, în sumă de Slei, dar care au fost înregistrate de petentă în anul 2018, în luna iunie, subvenții ce au fost încasate de la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură în cursul anului 2018, respectiv în cursul anului 2017 (S lei) și în cursul anului 2018 (Slei).

Totodată, organele de inspecție fiscală au scăzut din baza impozabilă aferentă impozitului pe profit veniturile din subvenții pentru exploatații agricole aferente anului 2016, în sumă de Slei, înregistrate de petentă în anul 2017.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de Slei, reprezentând subvenții pentru exploatația agricolă, reprezintă venituri impozabile în anul 2017, că veniturile din subvenții pentru exploatații agricole în sumă de Slei nu sunt aferente anului 2017, ci anului 2016, și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei (Slei -Slei=S lei x 16%=S lei)**.

Impozitul pe profit în sumă totală de **S lei (S lei +S lei + S lei + S lei)** a fost stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.42, pct.235 și pct.236 alin.(1) și (2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, pct.53 alin.(1), (2) și (3), pct. 398 alin.(1) și (2), pct. 399 alin.(1)-(3) și pct. 402 alin.(3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru

aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“(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 pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza [Legii contabilității nr. 82/1991](#), republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor [art. 21](#) din Codul fiscal.”

Începând cu data de 01.01.2016, speței îi sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.19-(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile [art. 31](#). Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”,

precum și cele ale pct.5.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“5. (1) În aplicarea [art. 19](#) alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza [Legii contabilității nr. 82/1991](#), republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, 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.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

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

(2) În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente.”,

precum și cele ale Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare consolidate, cu modificările și completările ulterioare, care la pct.398 alin.(1) și pct.399 alin.(2) precizează că:

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

“399-(2) În cazul subvențiilor a căror acordare este legată de activitatea de producție sau prestări de servicii, recunoașterea acestora pe seama veniturilor se efectuează concomitent cu recunoașterea cheltuielilor a căror contravaloare urmează a fi acoperită din aceste subvenții.”

Conform prevederilor legale enunțate, subvențiile se recunosc, pe o baza sistematică drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze. De asemenea, în cazul în care au fost încasate subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente, iar în cazul subvențiilor a căror acordare este legată de activitatea de producție sau prestări de servicii, recunoașterea acestora pe seama veniturilor se efectuează concomitent cu recunoașterea cheltuielilor a căror contravaloare urmează a fi acoperită din aceste subvenții.

Potrivit Funcțiunii conturilor cuprinse la Capitolul VII din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare consolidate, cu modificările și completările ulterioare, în contul 741 ”Venituri din subvenții pentru exploatare” se reflectă valoarea subvențiilor pentru venituri, aferente perioadei, indiferent de momentul încasării efective a sumelor.

De asemenea, se prevede faptul că cu ajutorul contului 741 "Venituri din subvenții pentru exploatare" se ține evidența subvențiilor cuvenite entității în schimbul respectării anumitor condiții referitoare la activitatea de exploatare a acesteia.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se reține faptul că petenta a înregistrat în conturile de venituri subvențiile încasate și nu cele cuvenite.

Astfel, în fiecare din cei patru ani verificați, petenta a înregistrat pe venituri subvențiile încasate, diferența dintre subvențiile cuvenite și cele încasate fiind înregistrată în anul următor, atunci când acestea au fost efectiv încasate.

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că sumele primite în cadrul schemelor de sprijin financiar trebuie reflectate ca venituri în exercițiile în care au devenit creanțe prin emiterea actului administrativ de acordare și nici celelalte susțineri referitoare la neîncălcarea principiului independenței exercițiului și a principiului contabilității de angajament deoarece, așa cum s-a arătat mai sus, acestea se înregistrează în conturile de venituri aferente perioadei, indiferent de momentul încasării lor.

Având în vedere că potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, subvențiile se recunosc pe o baza sistematică drept venituri ale perioadei corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze, respectând totodată scopul acordării acestor subvenții, că cu ajutorul contului 741 "Venituri din subvenții pentru exploatare" se ține evidența subvențiilor cuvenite entității, de asemenea în schimbul respectării anumitor condiții referitoare la activitatea de exploatare a acesteia, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că subvențiile primite de la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură reprezintă venituri impozabile la momentul când acestea sunt cuvenite, și nu la momentul încasării lor și au stabilit impozitul pe profit suplimentar în sumă de S lei, astfel că, în conformitate cu dispozițiile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Societatea X S.R.L. Botoșani** pentru acest capăt de cerere.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice lași se poate pronunța cu privire la acest capăt de cerere în condițiile în care această sumă nu a fost stabilită prin titlul de creanță contestat.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul

inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani au stabilit în sarcina societății obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent anului 2017.

Prin contestația formulată, petenta contestă și impozitul pe profit în sumă de S lei, considerat de aceasta ca fiind declarat eronat, susținând că îndreptarea erorii trebuia făcută de către organele de inspecție fiscală, deoarece, ulterior, pentru perioadele deja supuse inspecției fiscale nu mai există posibilitatea depunerii de declarații rectificative.

În drept, conform prevederilor art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că impozitul pe profit în sumă de **S lei** nu a fost stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere contestată, această sumă reprezentând impozitul pe profit declarat de petentă în anul 2017, de care organele de inspecție fiscală au ținut seama la stabilirea impozitului pe profit aferent acestei perioade.

Având în vedere cele de mai sus, în conformitate cu prevederile pct.11.1 lit.c) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”, se va respinge ca fiind fără obiect contestația formulată de petentă pentru impozitul pe profit în sumă de S lei.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

1.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Societatea X S.R.L., jud. Botoșani, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare

stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală, pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei**.

2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulată de **Societatea X S.R.L., jud. Botoșani**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală, pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei**.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Botoșani.

DI