

## **DECIZIE nr. 512/29.03.2017**

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X S.R.L. înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ..../07.12.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași cu adresa nr. ... /28.11.2016, prin care s-a comunicat faptul că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a delegat competența de soluționare Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara conform art. 3 alin. (2) din OPANAF nr. 3740/2015, asupra contestației formulate de

Societatea X S.R.L.

CUI: ... ,

cu sediul în mun. ... jud. Suceava

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală sub nr. ... /26.09.2016, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ... /05.10.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /07.12.2016.

Societatea X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-SV ... /12.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV ... /12.08.2016 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală, solicitând anularea actelor administrative atacate în ceea ce privește:

- suma de ... lei reprezentând baza impozabilă suplimentară privind impozitul pe profit și respectiv suma de ... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente în sumă de ... lei.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar și
- ... lei - accesorii aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl. ... , în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I.** Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării actului administrativ fiscal atacat pentru următoarele motive:

**1. Aspecte de ordin procedural:**

**1.1 Depășirea duratei inspecției fiscale**

În opinia petentei, actele emise ca urmare a efectuării inspecției fiscale sunt lovite de nulitate absolută raportat la dispozițiile art. 104 din Codul de procedură fiscală, arătând că „inspecția fiscală s-a desfășurat efectiv pe o perioadă de 229 zile, iar perioada în care inspecția fiscală ar fi trebuit să fie finalizată conform prevederilor imperative ale legii a fost depășită, totalizând mai mult decât dublul duratei permise.”

La filele 3-6 din contestație, petenta analizează natura juridică a termenului de efectuare a inspecției fiscale, subliniind în concluzie faptul că legiuitorul a conferit un caracter imperativ și absolut duratei inspecției fiscale, în situația sa organele de inspecție fiscală depășind termenul de 3 luni prevăzut de lege, astfel că „organele de inspecție fiscală au fost decăzute din dreptul de a continua și finaliza inspecția începută la data de **02.04.2015** și pe cale de consecință, RIF și Decizia de impunere sunt lovite de nulitate.”

Petenta face trimitere atât la principiul bunei-credințe, astfel cum este reglementat la art. 12 din Codul de procedură fiscală, cât și la principiul *in dubio contra fiscum* din Noul Cod de procedură fiscală, consacrat și de jurisprudența CEDO (cauza 39766/05 Serkov vs. Ucraina).

De asemenea, petenta arată că „prin calcularea penalităților de întârziere și a dobânzilor pentru perioada ulterioară celor 3 luni în care ar fi trebuit să se finalizeze inspecția fiscală, contribuabilul a fost prejudiciat material prin emiterea Deciziei de impunere”.

În susținerea celor de mai sus, petenta invocă hotărârea nr. ... /2015 pronunțată de Curtea de Apel București, din al cărui conținut citează: „prin depășirea termenului de maxim 6 luni, inspectorii fiscali au fost decăzuți din dreptul de a continua și finaliza inspecția începută la data de 14.03.2012, astfel încât raportul de inspecție fiscală nr. (...) este lovit de nulitate, ca urmare a intervenirii decăderii. Aceea sancțiune se răsfrânge în egală măsură, și asupra (...) deciziei de impunere”.

În considerarea celor expuse, petenta solicită a se constata că actele constatate sunt lovite de nulitate.

**1.2 Nerespectarea dreptului contribuabilului de a fi informat**

Petenta arată că dreptul de informare al contribuabilului trebuie exercitat atât la finalul inspecției fiscale, dar și în timpul acesteia, în situația sa petenta considerând că nu i s-a acordat posibilitatea de „a-și exprima pe parcursul

inspecției fiscale punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei privind tratamentul fiscal aplicabil”, enumerând o de serie constatări care, în opinia sa, nu au corespondent în realitate (fila 7 a contestației, ultimul paragraf) .

Astfel petenta consideră că i s-a adus o „vătămăre” în sensul art. 205 alin. (2) Cod procedură fiscală coroborat cu art. 1 și art. 8 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prin stabilirea nelegală a unor obligații fiscale principale fără a avea la bază documentația relevantă care reflectă starea de fapt fiscală a societății, motiv pentru care în opinia sa, se impune desființarea actelor administrative contestate.

## **2. Aspecte referitoare la fondul cauzei:**

*2.1 Referitor la calcularea rezultatului fiscal al anului al anului 2011 (pct. 5 pag. 6 din RIF), petenta arată următoarele:*

Analizând constatările organelor de inspecție fiscală, petenta arată următoarele: „Corectarea costului de producție cu suma de ... lei, este eronată, în componența acestei sume regăsindu-se și suma de ... lei care a fost deja înregistrată în costul de producție (și deci reflectată deja în contul 711)”, în filele 8 – 12 prezentând în mod detaliat veniturile înregistrate pe centre de profit conform programului de contabilitate; astfel sunt analizate următoarele sume:

- (i) ... lei reprezentând venituri înregistrate pe centrul de profit = cost 80815 aferent culturii de plop 2009, conform extraselor din programul informatic de gestiune

Petenta precizează că în Anexa 5 prezentată inspecției fiscale aceste venituri (... lei) sunt evidențiate în coloana „Tranzacții afiliați (Venituri/Cheltuieli)”, arătând de asemenea că suma înregistrată în contul 70100000 – „Venituri din vânzarea produselor finite” din coloana „Tranzacții afiliați (Venituri/Cheltuieli)” de ... ,6 lei cuprinde și cele 3 facturi de venit vânzare biomasă către cele două companii afiliate E Romania și F GmbH, dar și că „Această eroare a fost identificată și corectată în iulie 2013”.

- (ii) ... lei reprezentând venituri din subvenții pentru motorină înregistrate pe centrul de cost mecanizare 80812

Petenta subliniază faptul că veniturile din subvenții au fost înregistrate corect pe centrul de cost unde a fost înregistrată inițial cheltuiala privind combustibilul utilizat, costul de producție fiind deja afectat.

- (iii) ... lei reprezentând venituri din închirierea unor utilaje agricole înregistrate pe centrul de cost mecanizare 80812
- (iv) ... lei reprezentând venituri din prestarea serviciilor de curățenie înregistrate pe centrul de cost mecanizare 80812

În ceea ce privește sumele înregistrate la subpct. (iii) și (iv), petenta face următoarele precizări: „Suma înregistrată în contul 70800000 din coloana „Tranzacții afiliați (Venituri/Cheltuieli)” reprezintă venituri din închirierea tocătorului vegetal (... lei) și a fost înregistrată pe centrul de cost 80812 Mecanizare; iar parte din suma înregistrată pe contul 70400010 veniturile din prestarea serviciilor de curățenie obținute de E Romania ... lei, respectiv veniturile din închirierea unor mașini agricole către F A în valoare de ... lei, înregistrate pe centrul de cost 80812 Mecanizare; astfel tariful pe ora de funcționare de pe centrul de cost Mecanizare s-a redus cu veniturile provenite din prestarea serviciilor de curățenie și închiriere mașini agricole.”

Astfel, în condițiile în care acestor venituri în sumă totală de ... lei le corespund o parte din costurile înregistrate de petentă conform celor prezentate la subpct. (i) – (iv), dublat de faptul că în opinia petentei „nu și-a putut exercita dreptul de a fi ascultată și de a-și exprima pe parcursul inspecției fiscale punctul de vedere”, rezultă că ajustarea costului de producție efectuată de organele de inspecție fiscală este eronată pentru suma de ... lei, ceea ce impune, în opinia sa, desființarea deciziei de impunere și a RIF pentru această sumă.

*2.2 Referitor la repartizarea cheltuielilor de înființare și întreținere pentru cultura de plop 2009, pe cicluri de producție (punctul 6, pag. 8 din RIF), petenta arată următoarele:*

Petenta detaliază ciclurile de dezvoltare ale culturii de plop, arătând că pentru cultura înființată în anii 2009 – 2010 s-au efectuat lucrări de întreținere începând cu 2011; nivelul ridicat al cheltuielilor fiind datorat faptului că această cultură este o „cultură de test”, fiind prezentată schema lucrărilor efectuate la cultura de plop energetic pe cicluri de exploatare conform tehnologiei de producție (ciclul I – ciclul IV), precum și ciclul complet al producției pentru înființările efectuate în perioada 2009 – 2014, expus sub formă tabelară.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală, respectiv faptul că „nu se poate considera producția anului 2009 drept test pentru că nu s-au așteptat rezultatele favorabile sau nefavorabile pentru a considera că înființarea de culturi de plop energetici este oportună sau nu”, petenta subliniază faptul că această constatare depășește competențele organelor de inspecție fiscală în situația în care oportunitatea unei investiții realizate de o societate este exclusă chiar și de la controlul judecătoresc; în acest sens face trimitere la Decizia nr. ../2010 a ÎCCJ.

Referitor la concluzia organelor de inspecție fiscală că petenta a supradimensionat costul privind producția de plop înființată în anul 2009, petenta consideră că organele de inspecție fiscală nu au înțeles domeniul de

activitate al societății, respectiv modul în care se repartizează cheltuielile de întreținere în valoare de ... lei aferente ciclului I altor culturi înființate în anii 2010 – 2014. Pentru exemplificare, petenta arată că „o anumite lucrare tehnologică cum ar fi spre exemplu cea de tăiere de corecție, efectuată în primul ciclu de producție, nu poate fi considerată ca fiind aferentă (...) decât producției rezultate din primul ciclu, și nicidecum unei producții din ciclurile următoare unde partea aeriană a plantei asupra căreia s-au efectuat lucrările a fost deja recoltată și înlocuită de un nou lăstar asupra căruia se efectuează noi lucrări de întreținere, inclusiv tăiere de corecție.”.

În ceea ce privește modul de calcul al tarifului orar, respectiv „pentru perioada 2009-2011 ca valoarea unei ore de funcționare mecanizat s-a înmulțit cu tariful de ... lei/oră, tarif acceptat de echipa de inspecție și evidențiat de societate în 2014, cu influențe asupra rezultatului fiscal cu suma de ... lei”, petenta arată că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că tariful orar diferă atât de la un an la altul, cât și în cadrul aceluiași an; astfel în condițiile în care tariful orar reprezintă conform Reglementărilor contabile o cheltuială directă de producție, este eronată aplicarea aceluiași tarif orar „valabil pentru o perioadă cu aproximativ 4 ani în viitor, respectiv în luna ianuarie 2014”.

*2.3. Referitor la deducerea cheltuielilor privind calamitățile și alte evenimente similare (pct. 7, pg. 14 din RIF), petenta arată următoarele:*

Reiterând constatările organelor de inspecție fiscală care au condus la concluzia că „Societatea a făcut declarații contradictorii, în sensul în care ar fi dedus 100% costul culturilor, în timp ce ar fi prezentat ca fiind calamitată doar o proporție de ... %”, petenta precizează că nu este de acord cu acestea pentru următoarele motive:

- suprafața de grâu total cultivată a fost de ... ha;
- o suprafață de .. ha a fost recoltată, din care s-a obținut o cantitate de .. tone grâu și un venit din vânzare de ... lei;
- restul suprafeței cultivate (.. ha) a fost calamitată în proporție de 100%, cum rezultă de altfel și din Procesul verbal nr. ... /17.07.2012;
- astfel petenta a declarat că a avut o suprafață calamitată de ... % (respectiv suprafața de .... ha calamitată în proporție de 100%, raportată la total suprafață cultivată cu grâu de ... ha).

Referitor la faptul că în Procesul verbal nr. ... /17.07.2012 nu sunt înscrise persoanele juridice sau fizice cu suprafețele afectate, ci la modul general, petenta arată că „lipsa unei mențiuni referitoare la faptul că parte din culturile afectate 100% aparțineau Societății nu este prin ea însăși de natură să conducă la concluzia că Procesul verbal respectiv nu s-ar referi la culturile societății, cum în mod tendențios încearcă să acrediteze organul de control.”

Făcând trimitere la art. 49 din Codul de procedură fiscală ce reglementează mijloacele de probă, petenta consideră că se impunea „coroborarea tuturor documentelor și informațiilor prezentate de contribuabil”, subliniind că „lipsa unei mențiuni cum ar fi numele societății pe Procesul verbal întocmit de reprezentanții autorității publice nu poate constitui un factor invalidant” în condițiile în care, în opinia sa, organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea de a analiza și alte informații furnizate de petentă, „inclusiv prin nota explicativă se putea stabili faptul că între culturile calamitate în proporție de 100% conform Procesului verbal se aflau și culturile deținute de societate.”

*2.4. Referitor la deducerea cheltuielilor cu amortizarea aferentă utilajelor nefolosite în anumite perioade din cursul unui an (pct. 8, pg. 15 din RIF)*

În filele 17 – 19, petenta analizează dispozițiile pct. 70<sup>2</sup> din Normele metodologice dat în aplicarea art. 24 alin. (11) din Codul fiscal raportat la funcționalitatea unor utilaje pe parcursul unui an, în situația în care „utilajul prin însăși natura sa nu permite utilizarea continuă și neîntreruptă pe parcursul unui an”, concluzionând că „faptul că aceste utilaje nu au participat în procesul de producție 2 – 3 luni față de 9 – 10 luni în care au participat în acest proces, având în vedere și factorii tehnico – economici, nu poate fi considerată intrarea în inactivitate, amortismentul trebuind să fie calculat integral la nivelul fiecărui an financiar”.

Suplimentar, petenta precizează că și în ipoteza în care s-ar accepta interpretarea dată textului de lege de organele de inspecție fiscală, modul de calcul efectuat este eronat în condițiile în care cheltuielile cu amortizarea au fost raportate la o bază greșită, astfel:

- Organul de inspecție fiscală a raportat cheltuielile cu amortizarea doar la parte din rapoartele de producție deținute de societatea petentă

Petenta arată referitor la cheltuielile cu amortizarea că au fost raportate la un „reper care nu corespunde realității” în condițiile în care „organul de inspecție fiscală pierde cu totul din vedere că în perioada 2011- 2014 la cultura de test înființată în 2009 – 2010 s-au efectuat numai lucrări de întreținere, ce presupun folosirea unui număr redus de utilaje și un număr limitat de lucrări efectuate. (...) nu a luat în considerare utilajele folosite la lucrările de înființare și întreținere aferente tuturor culturilor din perioada analizată, respectiv:

- culturile de plop înființate în perioada 2010 – 20147 (... ha)
- culturile de pepiniere înființate în perioada 2011 – 20147 (... ha)
- culturile de cereale (... ha).”

făcând distincție între lucrările de înființare și cele de întreținere.

Petenta subliniază faptul că din anul 2015 aplică Ordinul nr. 1802/2014 – Partea I pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care prevede înregistrarea în contul 217 „Active biologice productive” a costurilor de

înființare ale unei plantații, care se amortizează pe toată durata de exploatare (20 ani), iar cheltuielile de întreținere aferente unui ciclu de exploatare (5 ani) și cheltuielile cu amortizarea lunară se înregistrează în contul ..../1.

- În stabilirea cheltuielii nedeductibile organul de inspecție fiscală a luat în calcul perioada și valoarea amortizării contabile înscrisă în evidențele contabile ale societății, în loc să își raporteze analiza și constatările la duratele normale de funcționare și la valoarea amortizării fiscale

Petenta precizează că Registrele de imobilizări pentru anii 2011, 2012, 2013 și 30 septembrie 2014, transmise prin e-mail organelor de inspecție fiscală, cuprind „duratele de utilizare economică, adică perioada și valoarea amortizării contabile și nu duratele de amortizare fiscală (duratele normale de funcționare) și valoarea amortizării fiscale dedusă la calculul impozitului pe profit”, citând pct. 68 din OMFP nr. 3055/2009 – definiția duratei de utilizare economică.

Făcând trimitere la dispozițiile art. 24 din Codul fiscal, care reglementează amortizarea recunoscută fiscal la determinarea profitului impozabil, petenta arată că, în ceea ce o privește, „amortizează diferit imobilizările corporale din punct de vedere contabil și respectiv fiscal, rezultând la nivel de perioadă impozabilă o valoare a amortizării fiscale diferită de cea a amortizării contabile”, situația prezentată tabelar, pe ani, la pag. 21 din contestație.

În concluzie, petenta consideră că se impune desființarea actului administrativ fiscal cu privire la valoarea amortizării nedeductibile, în condițiile în care „echipa de inspecție și-a raportat calculele la valoarea amortizării lunare contabile în loc de amortizarea lunară fiscală”.

#### *2.5. Referitor la diferența de cheltuială cu amortizarea înregistrată în contabilitate (pct. 9, pg. 20 din RIF)*

La acest punct, petenta reiterează susținerile de la pct. 2.4, subliniind că „aplică durate de amortizare diferite pentru amortizarea contabilă și cea fiscală. Prin urmare, o eventuală eroare de calcul a amortizării contabile (cum stabilește organul de control că Societatea ar fi înregistrat în contabilitate o valoare mai mare decât cea calculată în Registrul imobilizărilor) nu înseamnă automat că aceasta a și fost dedusă la calculul impozitului pe profit. În acest sens, anexăm Registrul imobilizărilor folosit pentru calculul amortizării fiscale, de unde se poate observa că nu există nicio diferență față de amortizarea fiscală înscrisă ca deductibilă în declarațiile de impozit pe profit aferente perioadei supuse inspecției fiscale (Anexa 6 și 7).”.

#### *2.6. Referitor la cheltuiala cu mijloacele fixe vândute (pct. 10, pg. 20 din RIF), petenta precizează următoarele:*

În primul rând, toate mijloacele scoase din gestiune au fost, în fapt, vândute de către petentă, acesta „realizând efectiv venituri din vânzare”.

Conform dispozițiilor Codului fiscal, aplicabil, din punct de vedere fiscal, pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală; citează dispozițiile pct. 71<sup>5</sup> din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, petenta arată că echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont de prevederile Deciziei nr. ..../2004 a Comisiei centrale fiscale, citată.

*În al doilea rând*, petenta precizează că deși conform RIF s-au constatat diferențe la luna ianuarie 2011 și decembrie 2012, suma ajustată de organele de inspecție fiscală în anul 2011 se referă la rulajul total al conturilor 65830002 „Cheltuieli cu activele cedate și alte oper. capital” (71 lei – diferența dintre valoarea fiscală rămasă neamortizată și cea contabilă) și 65880000 „Alte cheltuieli de exploatare” (... lei), respectiv din bilanțul anului 2011 și nu la rulajul efectiv din luna ianuarie 2011.

*În al treilea rând*, petenta apreciază că o parte din suma înregistrată în contul 65880000 „Alte cheltuieli de exploatare” (... lei) a fost deja considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit la rândul 34 din declarația 101, astfel că prin ajustarea în anul 2011 de către echipa de inspecție fiscală, rezultă că „ar trebui să achite de două ori impozit pe profit”.

*În al patrulea rând*, petenta consideră că echipa de inspecție fiscală și-a fundamentat constatările pe valorile contabile, nesolicitându-i informații pentru determinarea valorii fiscale rămase neamortizată pentru utilajele respective, în condițiile în care aceasta diferă de valoarea contabilă rămasă neamortizată.

În concluzie, petenta subliniază faptul că „echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont de specificul activității Societății și de duratele de utilizare contabile și fiscale (diferite!) care generează diferențe între cheltuielile (cu amortizarea și cu scoaterea din gestiune) înregistrate în contabilitate, și cheltuielile efectiv deduse la calculul impozitului pe profit. Aceste diferențe sunt evidențiate separat atât în conturile de imobilizări (28130002), cât și în conturile de cheltuieli (65830002) din bilanțele de verificare puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală.”

În considerarea motivelor invocate, petenta solicită admiterea contestației și pe cale de consecință anularea actelor administrative atacate.

**II.** Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-SV ... /12.08.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-SV ... /16.08.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, constatându-se următoarele:



Inspecția fiscală a avut ca obiect impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2011 – 30.09.2014.

Urmare efectuării inspecției fiscale, organele de control au stabilit diferențe suplimentare în sumă de ... lei, sumă cu care s-a diminuat pierderea fiscală realizată de petentă, stabilindu-se impozit pe profit suplimentar în sumă de ... pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, ca urmare a următoarelor constatări:

1. Suma de ... lei aferentă facturii nr. ... /31.08.2013 reprezentând contravaloare servicii a fost considerată de către organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, administratorul petentei nedemonstrând că a fost aferentă desfășurării activității societății.

2. În mod similar s-a procedat și pentru suma de ... lei aferentă facturii nr. ... 03/05.04.2014 reprezentând contravaloare piese schimb.

3. Petenta nu a evidențiat în mod corect echilibrarea cheltuielilor ce intră în componența costului efectiv al lucrărilor în curs de execuție prin intermediul conturilor de venituri clasa 7 (711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”) în sumă totală de ... lei reprezentând contravaloare facturi emise de E Brillon pentru servicii de management și consultanță în agricultură, având ca justificări servicii pentru activități de producție (recoltat, fertilizat, plantat, stropit, pregătirea solului, fertilizat, întreținere utilaje, însămânțat, balotat, discuire) și repartizate de petentă ca și cheltuieli administrative, nefiind repartizate pentru producție.

4. Contravaloarea prestărilor de servicii efectuate de către Societatea ... SRL în baza contractului nr. ... /01.06.2009 și a actelor adiționale nr. .../01.08.2011, nr. ..../21.06.2012, în sumă totală de .... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2011, organele de inspecție fiscală stabilind că petenta nu a justificat prestările de servicii efectuate, în sensul că devizele de lucrări prezentate nu conțin informații complete (ex. nu se precizează felul lucrărilor, suprafețele, numărul de muncitori).

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că referitor la anul 2011, petenta nu a evidențiat în mod corect în contabilitatea financiară costul efectiv al lucrărilor (producției) neterminate (debitul contului .../1 „Produse în curs de execuție”), existând cheltuieli înregistrate și necuprinse în costul acestora, respectiv în creditul contului 711 „Variația stocurilor”.

La 31.12.2011 valoarea producției în curs de execuție înregistrată de petentă este de ... lei.

În perioada ianuarie – decembrie 2011, Societatea X SRL înregistrează cheltuieli de exploatare în sumă de ... lei reprezentând cheltuieli efectuate în vederea înființării și întreținerii plantațiilor de plop energetic ai anului 2011, fără ca această sumă să fie evidențiată în totalitate în debitul contului .../1 „Produse în curs de execuție”, respectiv în creditul contului 711 „Variația

stocurilor”.

Astfel la 31.12.2011 valoarea producției în curs de execuție înregistrată de petentă este de ... lei, față de ... lei, astfel cum a fost stabilită de organele de inspecție fiscală, rezultând o diferență în sumă de ... lei, sumă cu care s-a diminuat pierderea fiscală înregistrată de petentă.

**6.** Organele de inspecție fiscală au reconsiderat valoarea costului efectiv conform situațiilor furnizate de petentă (balanțele de verificare aferente anilor 2011, 2012, 2013, 2014, Situațiile detaliate pe elemente de cost de producție în curs culturi plop și pepiniere pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2014 (intrări) conform contabilității de gestiune) la solicitarea organelor de inspecție fiscală, rezultând diferențe privind modul de abordare al cheltuielilor deductibile admise, astfel:

- recoltarea s-a efectuat numai din plantația înființată în anul 2009

Calcul pentru livrările efectuate în anul 2011

- cheltuieli de înființare plantație + cheltuieli întreținere în perioada 2009 – 2011 pe o suprafață de ... ha = ... lei (... + .... + .... –nr.cicluri = 4 rezultă cheltuieli de repartizat pe ha de .... lei (.../13 = .... lei/ha).

**Anul 2011** suprafața recoltată = ... ha

Valoarea costului efectiv calculat de organele de inspecție fiscală pentru descărcare gestiune este de .... lei (... ha x ... lei) la care se adaugă cheltuieli cu recoltarea de .... lei (din raportul de producție corelat cu Situațiile privind Costurile de producție pe luni rezultă .... față de .... lei, cât a descărcat petenta, rezultând o diferență de .... lei (în decizia de impunere precizându-se că valoarea unei ore de funcționare mecanizat s-a înmulțit cu tariful de ... lei/oră, tarif evidențiat de societate în anul 2014 și acceptat de organele de inspecție).

**Anul 2012** suprafața recoltată = 0 ha

**Anul 2013** suprafața recoltată = ... ha

Conform RIF, la cheltuielile de .... lei/ha calculate pentru perioada 2009 – 2011 se adaugă cheltuieli de întreținere cu influențe și asupra ciclurilor viitoare pentru anii 2012 și 2013 în sumă de .... lei/ha (.../.../...); 29.017 = an 2012 + .... = an 2013) rezultă cheltuieli de repartizat în sumă de .... lei/ha (.... + ....).

Valoarea costului efectiv calculat de echipa de inspecție fiscală pentru descărcarea de gestiune este de ... lei (... ha x ... lei) la care se adaugă cheltuieli cu recoltarea de ..... lei, rezultând .... lei față de ..... lei (descărcat de petentă), rezultând o diferență de ... lei (în decizia de impunere precizându-se că valoarea unei ore de funcționare mecanizat s-a înmulțit cu tariful de ... lei/oră, tarif evidențiat de societate în anul 2014 și acceptat de organele de inspecție).

**Anul 2014** suprafața recoltată = .. ha

Conform RIF, la cheltuielile de ... lei/ha calculate pentru perioada 2009 – 2013 cu influențe și asupra ciclurilor viitoare anii 2014 în sumă de .... lei/ha (.../.../...., rezultând cheltuieli de repartizat în sumă de .... lei/ha (.... + ....).

Valoarea costului efectiv calculat de echipa de inspecție fiscală pentru

descărcarea de gestiune este de .... lei (... ha x ..... lei) la care se adaugă cheltuieli cu recoltarea de .. lei, rezultând ... lei față de ... lei (descărcat de petentă), respectiv o diferență de .... lei.

Astfel, pentru perioada analizată, costul de producție pentru producția de ploi a fost majorat cu suma de ... lei cu influențe asupra rezultatului fiscal prin majorarea pierderii cu suma de ... lei, astfel:

- anul 2011 – cu suma de .... lei
- anul 2012 – cu suma ....
- anul 2013 – cu suma de ... lei
- anul 2014 – cu suma de ... lei

Total: ... lei

Sintetizând, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, petenta a considerat toate cheltuielile de întreținere efectuate în anii 2011 – 2014 aferent perioadei curente, deși au efecte și asupra producției viitoare, respectiv asupra a 4 cicluri de producție.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere cele constatate, au stabilit că nu se pot lua în considerare cheltuieli ce sunt aferente altor cicluri de producție (viitoare) când se vor obține și venituri aferente acestor cheltuieli în sumă de ... lei, sumă ce va diminua pierderea fiscală a societății petente.

7. Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile iulie și august 2012, petenta a înregistrat în contul 6587 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare” suma totală de .... lei reprezentând cheltuieli cu calamitățile la cultura de grâu în suprafață de .... ha cu suma de .... lei și la cultura de soia în suprafață de .... ha cu suma de ..... lei, pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit.

Conform RIF, organele de inspecție fiscală au solicitat petentei, documentele justificative care au stat la baza acestor înregistrări; urmare solicitării petenta prezentând PV nr. ... /17.07.2012 și două fișe conținând evidența cheltuielilor pentru cultura grâului și cultura de soia.

Analizând PV nr. ... /17.07.2012, organele de inspecție fiscală au stabilit că reprezentanții Primăriei ... și ai Direcției Agricole Suceava au precizat că sunt calamitate în proporție de 100% culturile de grâu și soia în suprafață de .... ha, respectiv ..... ha.

Din documentele prezentate de petentă, a rezultat că aceasta a cultivat ... ha cu grâu și ... ha de soia pe raza comunei ... , din care petenta a prezentat ca fiind calamitată suprafața de .... ha de grâu și ..... ha de soia.

Raportându-se la balanțele de verificare, contabilitatea de gestiune și cea sintetică, organele de inspecție fiscală au stabilit că informațiile prezentate de petentă nu reflectă realitatea, astfel:

- în PV nr. ... /2012 nu sunt înscrise persoanele juridice sau fizice cu suprafețele afectate, ci la modul general;

- în PV nr. ... /17.07.2012 gradul de calamitare al culturii de grâu este de 100%, iar petenta a declarat un grad de calamitare de ... %.

În consecință, în considerarea dispozițiilor art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată coroborat cu art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma totală de ..... lei (.... lei + .... lei) reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

**8.** Organele de inspecție fiscală au analizat modul de calcul și deducere privind amortizarea tractoarelor și utilajelor agricole, constatând că anumite utilaje au perioade de neutilizare pe parcursul anului (plug pentru zăpadă, linie pentru balotat paie). Analiza a avut în vedere și Rapoartele de producție unde sunt specificate intervalele de utilizare a utilajelor agricole, Situațiile privind costurile de producție pe luni, contractele de închiriere a utilajelor, devizele de lucrări pentru lucrările efectuate la afiliați unde sunt precizate mijloacele fixe utilizate și numărul de ore de funcționare, situația imobilizărilor corporale prezentată de petentă (registru imobilizărilor corporale, situația amortizărilor lunare înregistrate de petentă în contabilitate).

Analiza efectuată a determinat organele de inspecție fiscală să stabilească faptul că petenta nu a respectat dispozițiile pct. 70<sup>2</sup> din Normele metodologice date în aplicarea art. 24 alin. (11) din Codul fiscal care stipulează faptul că pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizată se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

În consecință, raportat și la dispozițiile pct. 267 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene aprobate prin Ordinul nr. 3055/2009, în situația în care amortizarea contabilă se calculează pe baza unui plan de amortizare întocmit pentru intervalul cuprins între data punerii în funcțiune a imobilizărilor corporale și data recuperării integrale a valorii de intrare a acestora, având în vedere că la întocmirea planului de amortizare se au în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de folosire a imobilizărilor corporale, organele de inspecție fiscală au stabilit că pe perioada neutilizării utilajelor agricole nu se deduce amortizarea fiscală, astfel că suma totală de ... lei, compusă din:

- pentru anul 2011 – ... lei
- pentru anul 2012 – ... lei
- pentru anul 2013 – ... lei
- pentru anul 2014 – ... lei,

nu a fost admisă la deducere, urmând a fi recuperată de petentă în perioadele următoare pe durata normală de utilizare rămasă, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

**9.** Din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală în ceea ce privește

valoarea amortizării înregistrată în contabilitate în perioada 2011 - 2012, comparativ cu Registrul imobilizărilor, a rezultat faptul că petenta și-a majorat cheltuielile cu amortizarea înregistrate în contabilitate cu suma de ... lei peste limita legală.

**10.** Organele de inspecție fiscală au analizat ieșirile de mijloace fixe (vânzări, casări), constatând că în lunile ianuarie 2011 și decembrie 2012, petenta a majorat nejustificat suma înscrisă în contul 658.03 reprezentând cheltuielile cu mijloacele fixe vândute cu suma de ... lei, astfel:

- pentru anul 2011 – ... lei
- pentru anul 2012 – ... lei,

făcând aplicațiunea art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, în sensul că pierderile sau câștigurile rezultate din vânzarea sau scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.

Pe cale de consecință, urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Pentru neachitarea la termenele scadente a impozitului pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi în sumă de .... lei și respectiv penalități de întârziere în sumă de .... lei.

**III.** Societatea X S.R.L. cu sediul în mun. ... jud. Suceava este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. ... , are cod unic de înregistrare ... , cont bancar deschis la Banca ... SA – ... și are ca obiect principal de activitate „... ” – cod CAEN ... .

## **1. Aspecte procedurale**

**A.** În ceea ce privește susținerea contestatarei conform căreia **durata inspecției fiscale a depășit termenul reglementat de legiuitor la art. 104 din OG nr. 92/2003**, republicată, privind Codul de procedură fiscală, în sensul că „inspecția fiscală s-a desfășurat efectiv pe o perioadă de 229 zile, iar perioada în care inspecția fiscală ar fi trebuit să fie finalizată conform prevederilor imperative ale legii a fost depășită, totalizând mai mult decât dublul duratei permise.”, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.104 alin.(1), (3) și (4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

### **“Durata efectuării inspecției fiscale**

*(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale*

autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

[...]

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta”.

Interpretând norma legală mai sus citată, în conformitate cu principiul general de drept *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* rezultă că durata inspecției stabilite de legiuitor, de 3 luni, nu este una de decădere, fiind o perioadă de recomandare înlăuntrul căreia să se efectueze inspecția fiscală, atât timp cât impunerea se face în termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

Pe cale de consecință, deși conform prevederilor art. 104 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, pentru efectuarea inspecției fiscale este prevăzută o durată de 3 luni, aceasta nu reprezintă o perioadă imperativă cărei depășire determină decăderea din dreptul de a efectua inspecția fiscală. Așa cum rezultă din dosarul cauzei, inspecția fiscală a vizat o serie de completări și clarificări care au determinat întreruperea inspecției fiscale, durata acesteia prelungindu-se astfel în condițiile legii, astfel:

- cu adresa nr. ... /27.04.2015, în conformitate cu prevederile OPANAF nr. 222/2008, petentei i s-a pus în vedere întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate, termenul pentru prezentare fiind 07.07.2014;
- petenta, cu adresa nr. ... /06.07.2015, înregistrată la AIF sub nr. ... /06.07.2015, solicită un alt termen pentru depunerea dosarului prețurilor de transfer; noul termen acordat petentei este 04.09.2015;
- la data de 04.09.2015, petenta depune o formă incompletă a dosarului prețurilor de transfer, astfel că i se acordă un nou termen de prezentare, respectiv la data de 06.11.2015 (adresa AIF nr. ... /05.10.2015);
- cu adresa nr. ... /06.11.2015, înregistrată la organul fiscal sub nr. ... /06.11.2015, petenta a depus dosarul prețurilor de transfer;
- dosarul prețurilor de transfer nu a oferit informații despre întreaga activitate desfășurată de petentă, organele de inspecție fiscală fiind în imposibilitatea verificării corespondenței dintre totalitatea veniturilor înregistrate (conform bilanțului) și a cheltuielilor alocate pe fiecare tip de venit pentru a se putea concluziona că pierderea din exploatare înregistrată de societate este sau nu aferentă tranzacțiilor derulate de aceasta cu persoanele afiliate, astfel conform RIF – pg. 24 – „s-au solicitat completări la dosarul prețurilor de transfer, ultima fiind solicitarea nr. SVG-AIF ..../23.03.2016”;

- urmare completărilor depuse de petentă, inspecția fiscală a fost reluată la data de 02.06.2016.

Învederăm că petentei i s-au comunicat perioadele de suspendare, conform filei 1 a RIF, pct. 9 „Perioade de suspendare”, astfel:

- de la data 28.04.2015 – 16.09.2015 (nr. comunicare suspendare .../28.04.2015;
- de la data 07.10.2015 – 02.12.2015 (nr. comunicare suspendare .../07.10.2015;
- de la data 24.03.2016 – 02.06.2016 (nr. comunicare suspendare ...../23.03.2016;

Din documentele aflate la dosarul contestației se reține că inspecția fiscală la Societatea X SRL a început în data de 02.04.2015, a fost suspendată în perioadele mai sus precizate și s-a finalizat în data de 10.08.2016 (data discuției finale cu contribuabilul).

Urmare a analizării documentelor existente la dosarul cauzei, referitor la perioada cuprinsă între data începerii și data finalizării acțiunii de inspecție, rezultă următoarele:

- acțiunea de inspecție fiscală a fost suspendată de trei ori pentru prezentarea de către petentă a dosarului prețurilor de transfer, respectiv pentru completarea dosarului;
- tot referitor la dosarul prețurilor de transfer, precizăm că prezentarea incompletă a acestuia, a necesitat solicitarea unor completări;
- pe toată durata acțiunii de inspecție fiscală, răspunsurile petentei la solicitările inspecției fiscale au implicat intervale de așteptare pentru solicitările echipei de inspecție de a-i pune la dispoziție documente, înregistrări contabile, evidențe contabile și de gestiune, documente justificative, explicații etc.

În ceea ce privește invocarea prevederilor art. 12 din Noul Cod de Procedură Fiscală, în considerarea principiului general de drept al neretroactivității legii *tempus regit actum*, se reține că nu sunt aplicabile în condițiile în care data începerii inspecției fiscale a fost 02.04.2015, dată la care sunt aplicabile dispozițiile OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, ca de altfel până la finalizarea inspecției fiscale.

Mai mult, stabilirea unor obligații de plată suplimentare pentru deficiențele constatate în timpul inspecției fiscale nu poate fi tratată/considerată ca o „vătămare” care să conducă la desființarea actului administrativ fiscal, în condițiile în care organele de inspecție fiscală prin inspecția fiscală efectuată și-au exercitat atribuțiile ce le-au fost conferite conform Codului de procedură fiscală.

În ceea ce privește invocarea hotărârii nr. ... /2015 a Curții de Apel București, învederăm petentei că jurisprudența nu reprezintă izvor de drept;

nedeplinerea *in integrum* a acesteia la dosarul cauzei a condus la imposibilitatea analizării acesteia cu consecința formării unor concluzii reale, în situația în care depășirea inspecției fiscale a făcut obiectul și altor acțiuni în contencios.

Spre exemplificare, invocăm jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, respectiv Decizia nr. ... din 04.04.2013 conform căreia:

*“Într-adevăr, potrivit prevederilor art. 104 alin. (1) și (2) Cod procedură fiscală, durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 3 luni, iar în cazul marilor contribuabili, durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 6 luni, fără să fie prevăzută vreo sancțiune.*

*Dar, nulitatea actului administrativ-fiscal este reglementată la art. 46 Cod procedură fiscală, potrivit căruia nulitatea absolută, care poate fi invocată și din oficiu, survine pentru lipsa unuia dintre elementele actului administrativ-fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele sau denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ-fiscal sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.*

*Deci, în situația invocată de recurenta-reclamantă nu există un caz de nulitate absolută, în care vătămarea este prezumată în favoarea contribuabilului care o invocă, ci este vorba de o nulitate relativă, caz în care, potrivit prevederilor art. 105 din Cod procedură civilă - 1865, este necesar ca cel care o invocă să probeze existența unei vătămări care nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului administrativ-fiscal.”*

Urmare analizei Înaltei Curți de Casație și Justiție a stării de fapt constând în depășirea termenului de 3/6 luni prevăzut la art. 104 alin. (2) Cod procedură fiscală, raportat la articolele legale incidente instanța a înlăturat în mod judicios criticile de nulitate a actelor administrativ-fiscale referitoare la depășirea duratei legale a inspecției fiscale.

Pe cale consecință, în condițiile în care așa cum s-a arătat în cele ce preced aspectul invocat de contestatară nu constituie un element care să atragă nulitatea Deciziei de impunere nr. F-SV ... /12.08.2016, în sensul prevederilor art.46 din Codul de procedură fiscală, republicat, potrivit căruia:

*“ART. 46 Nulitatea actului administrativ fiscal*

*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

**B. În ceea ce privește susținerea contestatarii conform căreia nu au fost respectate **dispozițiile privind dreptul la informare a contribuabilului pe parcursul inspecției fiscale și nici dispozițiile privind respectarea dreptului****



**contribuabilului de a fi ascultat înaintea luării unei decizii**, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

În ceea ce privește nerespectarea dispozițiilor art.107 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, referitoare la dreptul la informare pe parcursul inspecției fiscale, precum și la obligația organelor de inspecție fiscală de a-și motiva opinia cu privire la punctul de vedere al contribuabilului asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, la articolul de lege, mai sus precizat, se prevede:

*„ART. 107*

*Dreptul contribuabilului de a fi informat*

*(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.*

*(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.*

*(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.*

*(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*

*(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”*

Față de prevederile legale mai sus citate, din Raportul de inspecție fiscală nr. F-SV ... /12.08.2016, existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că reprezentanților societății contestatate le-au fost solicitate informații, documente justificative și explicații cu privire la aspectele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat. De asemenea, cu adresa nr. .../08.08.2016, contribuabilul a fost înștiințat că în data de 10.08.2016 va avea loc discuția finală privind constatările inspecției fiscale.

Totodată, urmare discuției finale din data de 10.08.2016, societatea și-a prezentat punctul de vedere asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, în data de 11.08.2016 la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, în sensul că nu a formulat obiecțiuni.

În consecință, dreptul la apărare al societății nu a fost îngrădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și

argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare inspecției fiscale.

Pe cale de consecință, în cauză nu se constată nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art. 107 din O.G. nr. 92/2003.

În concluzie, deoarece nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

## **2. IMPOZITUL PE PROFIT**

*2.1 Referitor la calcularea rezultatului fiscal al anului al anului 2011 (pct. 5 pag. 6 din RIF) , se rețin următoarele:*

În fapt, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea rezultatului fiscal al anului al anului 2011, respectiv s-a corectat costul de producție cu suma de ... lei, situație care, în opinia petentei nu este conformă cu realitatea, în condițiile în care în componența acestei sume este inclusă suma de ... lei care a fost deja înregistrată în costul de producție (și deci reflectată deja în contul 711).

În drept, **Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:**

*“52. - (1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.*

*(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.*

*În cazul producției de imobilizări, exemple de cheltuieli încadrate la alte cheltuieli direct atribuibile sunt următoarele:*

- a) costurile de amenajare a amplasamentului;*
- b) costurile inițiale de livrare și manipulare;*
- c) costurile de instalare și asamblare;*
- d) costurile de testare a funcționării corecte a activului;*
- e) onorarii profesionale și comisioane achitate în legătură cu activul etc.*

*(3) Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.*

(4) În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.

Includerea în costul stocurilor a regiilor generale poate fi adecvată în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în locul și forma dorite.

(5) Exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, sunt următoarele:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei;

- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație. Cheltuielile de depozitare se includ în costul de producție atunci când sunt necesare pentru a aduce stocurile în locul și în starea în care se găsesc;

- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;

- costurile de desfacere;

- regia fixă nealocată costului, care se recunoaște drept cheltuială în perioada în care a apărut. Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție (activitate).

Regia fixă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, cum sunt: amortizarea, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și costurile cu conducerea și administrarea secțiilor.

(6) Capacitatea normală de producție reprezintă producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului.

163. - Valoarea produselor și serviciilor în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție.

256. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

(...)

b) venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

(...)

(2) Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta

*faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.*

*(3) Veniturile aferente costului producției în curs de execuție se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).”*

**Ordinul nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile:**

*“14<sup>1</sup>. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economicofinanciare se efectuează, de regulă, lunar.*

*14<sup>2</sup>. Prin excepție de la prevederile pct. 14<sup>1</sup>, entitățile care în exercițiul financiar precedent au înregistrat o cifră de afaceri sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro pot înregistra în contabilitate operațiunile economico-financiare la alte perioade decât lunar, dar nu mai târziu de data pentru care se întocmesc declarațiile privind impozitul pe profit, respectiv data situațiilor financiare anuale sau a raportărilor contabile stabilite potrivit legii. În acest caz, înregistrarea în contabilitate se efectuează pe baza documentelor justificative sau a unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și la aceeași perioadă, situație în care documentele justificative se anexează la acesta.*

*În mod similar, înregistrarea în Registrul-jurnal și Cartea mare se efectuează pentru aceeași perioadă.*

*14<sup>3</sup>. Pentru determinarea plafonului prevăzut la pct. 14<sup>2</sup> se utilizează cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar precedent.”*

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că, organele de inspecție fiscală, în virtutea competențelor cu care sunt investite, au procedat la analiza situațiilor centralizatoare prezentate de petentă, conform cărora aceasta a repartizat cheltuielile pe centre de costuri și ani, respectiv: cheltuieli cu producția neterminată pentru culturile de ploi energetici (conform constatărilor inspecției fiscale fiind incluse și cheltuielile cu culturile cerealiere), cheltuieli aferente veniturilor din tranzacțiile cu afiliații, cheltuieli aferente veniturilor din tranzacțiile cu independenții, cheltuieli aferente sectorului administrativ (cheltuieli generale).

Conform Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. ..../03.10.2016, existent în original la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală, raportându-se la Anexa 3 depusă la contestație pag. 1-9 „Situație privind veniturile și cheltuielile societății din contabilitatea de gestiune corelate cu rezultatul din exploatare” au precizat că această situație prezintă pe ani repartizarea cheltuielilor pentru producția neterminată, preluate din contabilitatea

de gestiune (Anexa 3 fiind de fapt anexa nr. 5 prezentată de petentă în dosarul prețurilor de transfer).

La pagina 2 a Anexei 3 sunt prezentate cheltuielile societății pentru anul 2011, în sumă de ... lei, cheltuieli care se regăsesc și în balanța de verificare a anului 2011 - total cheltuieli = ... lei (conform balanței la 31.12.2011) din care se scad cheltuielile financiare în sumă de ... lei (.... + .... + .... + .....) rezultând ... lei.

Conform situației prezentate de petentă în anexa 3 pg. 1 și 2 pentru anul 2011, cheltuielile repartizate pentru cultura de plop este în sumă de ... lei.

Coroborând normele legale mai sus citate cu starea de fapt mai sus descrisă, rezultă că în cauză se impune a se avea în vedere și Reglementările contabile, referitor la funcțiunea contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse", se precizează:

*“Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al produselor stocate, precum și variația acestuia.*

*În creditul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:*

*- la sfârșitul perioadei, costul produselor în curs de execuție (.../1);*  
*- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale obținute, la finele perioadei, constatate plus la inventar, precum și diferențele între prețul prestabilit și costul de producție aferent (341, 345, 346, 348);*

*- costul de producție sau prețul de înregistrare al animalelor și păsărilor obținute din producție proprie, diferențele de preț aferente, precum și sporurile de greutate și plusurile de inventar (361, 368).*

*În debitul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:*

*- reluarea produselor în curs de execuție, la începutul perioadei (.../1);*  
*- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor și păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum și diferențele de preț aferente (341, 345, 346, 348, 361, 368).”*

Pe cale de consecință, în considerarea celor prezentate mai sus, raportat la faptul că în contestația formulată petenta a uzat doar de prezentarea unor informații existente în programul său de contabilitate, fără însă a oferi explicații suplimentare care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală referitor la inadvertențele rezultate din coroborarea valorilor înregistrate de petentă în „Situațiile privind veniturile și cheltuielile societății din contabilitatea de gestiune corelate cu rezultate de exploatare” cu balanțele de verificare ale

societății, raționamentul său nu este complet și pe cale de consecință nu modifică cele stabilite de organele de inspecție fiscală.

În considerarea dispozițiilor legale precitate, petenta avea obligația ca referitor la cheltuielile efectuate pentru plantațiile de plop și culturile cerealiere în sumă de ... lei, repartizate conform situațiilor transmise de ea însăși (care respectă realitatea conform declarației dată pe propria răspundere, anexă la RIF), să le înregistreze ca producție neterminată prin nota contabilă:

.../1 = 711 -... (în lunile când s-au efectuat).

În momentul obținerii produselor finite, urmând a se efectua următoarele înregistrări:

345 „Produse finite” = .../1 „Produse în curs de execuție” sau

345 „Produse finite” = 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” concomitent cu:

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” = .../1 „Produse în curs de execuție”.

Vânzarea produselor finite trebuia înregistrată:

711 = 345 și 411 = 701 și 411 = 4427

Motivația petentei că s-au vândut produsele finite și susținerea conform căreia cheltuielile aferente vânzărilor au fost repartizate pe centre de costuri nu au fundamentare legală, în condițiile în care toate operațiunile din centrele de costuri se reflectă, în final, centralizat, în evidența contabilă. În speță, balanțele de verificare centralizarea cheltuielilor, iar anexa 3 depusă de petentă la contestație, prezintă repartizarea cheltuielilor.

În vederea determinării corelațiilor dintre înregistrările efectuate de petentă pe centre de costuri și informațiile înscrise în balanțele de verificare, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza acestora în fila 16 a Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. ..../03.10.2016, rezultând următoarele:

Ct. .../1 –sold inițial = .... lei

Cheltuieli pt producția neterminată=... lei (.../1=771 -..... )= rulaj ct. .../1 = .... lei

Obținere produse finite – producția de plop + producție grâu și soia în valoare de .... lei (345=711 și 711=.../1 – .... lei sold la .../1 = ..... conform balanței de verificare soldul este de ..... lei.

Astfel, rezultă că nu s-au înregistrat cheltuieli cu producția neterminată în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală subliniind și faptul că nici în anii următori nu există diferențe deși se păstrează același algoritm în obținerea de producție și vânzare, lucrări executate pentru afiliați etc.

Pe cale de consecință, având în vedere considerentele prezentate, pentru punctul 2.1 din contestația formulată, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată conform art. 279 alin. (1) din Noul Cod de procedură fiscală.

Învederăm că în contestația formulată, petenta prezintă motive la pct. (i) – (iv) pentru suma totală de ... lei, ***fără a prezenta argumente de fapt și de drept cu privire la diferența de ..... lei*** (... lei – ... lei).

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„ART. 269*

*Forma și conținutul contestației*

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

*(...)*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

*„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;”*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că pentru diferența de ... lei (... lei – ... lei), petenta nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: *„(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.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249*

*Sarcina probei*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

Art. 250

### ***Obiectul probei și mijloacele de probă***

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

### ***Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, 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. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecății.



**Indicarea motivelor de fapt** constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecății.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

**Motivele de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa menționării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petentul să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de respingere a contestației ca nemotivată.

*2.2 Referitor la repartizarea cheltuielilor de înființare și întreținere pentru cultura de plop 2009, pe cicluri de producție (punctul 6, pag. 8 din RIF), se rețin următoarele:*

În fapt, din verificarea evidenței contabile, a documentelor contabile și a situațiilor prezentate de petentă, organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea XSRL nu a repartizat corect cheltuielile de înființare și de întreținere pentru cultura de plop 2009, pe cicluri de producție.

DGRFP Timișoara cu adresa nr. ... /30.01.2017, urmare a contestației formulate de Societatea XS.R.L., având ca obiect de activitate și cultivarea și vânzarea plopilor energetici folosiți ca biomasă pentru producerea de energie în centrale care prelucrează materiale biologice, în legătură cu cele constatate de organele de inspecție fiscală referitor la cheltuielile privind producția de plop înființată în anul 2009, în considerarea art. 69 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vederea soluționării contestației conform art. 276 alin.1 din Codul de procedură fiscală unde se precizează expres că:

*"[...] Analiza contestației se face în raport de **sustinerile** părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."*

a solicitat Institutului Național de Cercetare – Dezvoltare în Silvicultură să comunice, cel târziu până la 01.03.2017, în scopul respectării termenului instituit

de dispozițiile art. 281 alin. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, dacă există posibilitatea ca în cazul unei „culturi de test” cum este situația la petentă, a celei de plop energetic, (considerată astfel de societate) să fie efectuate inițial cheltuieli mai ridicate, de 6 – 7 ori, în comparație cu cele realizate în anii următori, pentru aceeași categorie de cultură, respectiv plop energetic.

Învederăm faptul că din rapoartele de producție, cantitativ valorice pe luni, devizele de prestări servicii anexe la facturile emise, nu rezultă natura lucrărilor suplimentare care au fost efectuate la cultura inițială începută în anul 2009 față de cele din anii 2010, 2011, 2012, 2013, explicația petentei limitându-se la a considera cultura aferentă anului 2009 drept „cultură de test”.

DGRFP Timișoara a învederat faptul că aceste informații sunt necesare pentru soluționarea contestației în condițiile legii, având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta motivează că „pierderile înregistrate de Societate în faza de start-au au provenit pur și simplu din faptul că (a) pe de o parte cultura de plop înființată în anul 2009 – 2010 (prima cultură) a fost una experimentală, societatea dorind să testeze viabilitatea proiectului și în consecință efectuând o gamă foarte variată de lucrări agricole în perioada respectivă (comparativ cu exploatarea normală) și (b) pe de altă parte, recolta rezultată din primul ciclu de producție complet fiind comercializată sub formă de biomasă (și nu de produs finit masa de plop energetic), societatea considerând că din punct de vedere tehnic calitatea primei producții fiind inferioară standardului.”, în timp ce organele de inspecție fiscală au constatat că „Din analiza anexei 4 pag. 1-3 intitulată Situație detaliată elemente de cost producție în curs culturi plop și pepiniere pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2014 a rezultat că cheltuieli de înființare și întreținere mecanizate la cultura de plop 2009 în suprafață de 13 ha sunt foarte ridicate comparativ cu cheltuieli de înființare și întreținere mecanizate pentru anii 2010, 2011, 2012, 2013”; valorile au fost redate, astfel:

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Cultura înființată</b>	.... ha	... ha	... ha	.... ha	... ha	....
<b>Cheltuieli mecanizare</b>	0					
<b>Cheltuieli 2010</b>	... lei	... lei				
<b>Cheltuieli/ha 2010</b>	.../ha	../ha				
<b>Cheltuieli 2011</b>	.... lei	... lei	... lei			
<b>Cheltuieli/ha 2011</b>	.../ha	.../ha	.../ha			
<b>Cheltuieli 2012</b>	.. lei	... lei	... lei	... lei		
<b>Cheltuieli/ha 2012</b>	.../ha	../ha	.../ha	.../ha		
<b>Cheltuieli 2013</b>	... lei	...lei	.... lei	... lei	.... lei	..... lei

<b>Cheltuieli/ha 2013</b>	.../ha	.../ha	.../ha	.../ha	.../ha	.../ha
<b>Cheltuieli 2014</b>	... lei	... lei	... lei	... lei	... lei	... lei
<b>Cheltuieli/ha 2014</b>	.../ha	.../ha	.../ha	.../ha	.../ha	.../ha
Total cheltuieli directe + indirecte	... lei	... lei	... lei	... lei	... lei	... lei
Cheltuiala/ha	... lei	... lei	... lei	... lei	... lei	... lei

Institutul Național de Cercetare-Dezvoltare în Silvicultură „Marin Drăcea” a răspuns cu adresa nr. .../21.02.2017, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../28.02.2017, în care precizează următoarele:

„1. Formularea „cultură de test” trebuie susținută cu date tehnice din care să reiasă ce anume s-a testat (ex. diferite variante de material săditor, diferite tehnologii de înființare, diferite amplasamente, pentru a le alege pe cele mai favorabile etc.) și scopul acestei testări, eventual și justificarea economică (ex. rezultatele testării ar fi putut duce la scăderea ulterioară a costurilor de înființare/întreținere).

2. Este neclar dacă cheltuielile prezentate tabelar în adresa dvs. se referă la „cheltuieli de înființare și întreținere mecanizate”, deoarece în tabel pe rândul corespunzător „Cheltuieli mecanizate” apare valoarea 0 corespunzător anului 2009 și nu apar valori pentru anii 2010 – 2014.

3. Este necesar a se analiza din punct de vedere tehnic în ce au constat lucrările efectuate în anii respectivi la culturile respective și ulterior este posibilă și analiza costurilor.

4. În concluzie, datele furnizate referitoare la valoarea cheltuielilor pentru diferiți ani (2009 – 2014) sunt insuficiente pentru a formula un punct de vedere documentat cu privire la solicitarea dumneavoastră.”

În drept, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„**ART. 14**

*Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal*

(1) *Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.*

(2) *Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.*

(3) *Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.*

*ART. 69 Colaborarea dintre autoritățile publice, instituțiile publice sau de interes public*

*(1) Autoritățile publice, instituțiile publice sau de interes public sunt obligate să colaboreze în realizarea scopului prezentului cod.”*

*2) Nu constituie activitate de colaborare acțiunile întreprinse de autoritățile prevăzute la alin. (1), în conformitate cu atribuțiile ce le revin potrivit legii.*

*(3) Organul fiscal care solicită colaborarea răspunde pentru legalitatea solicitării, iar autoritatea solicitată răspunde pentru datele furnizate.”*

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor legale mai sus citate, având în vedere art. 6 paragraful 1 din Convenția Europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, ratificată prin Legea nr. 30/1994, în legătură cu soluționarea cererilor într-un termen rezonabil, în condițiile în care contestația a fost depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală sub nr. ... /**26.09.2016** și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /**07.12.2016**, răspunsul Institutului Național de Cercetare-Dezvoltare în Silvicultură „Marin Drăcea” fiind înregistrat la DGRFP Timișoara la data de **28.02.2017**, DGRFP Timișoara aflându-se în imposibilitatea clarificării stării de fapt conform informațiilor conținute de actele administrativ fiscale raportat la precizările Institutului Național de Cercetare-Dezvoltare în Silvicultură „Marin Drăcea”, în cauză se va face aplicațiunea dispozițiilor art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„Soluții asupra contestației*

*(...)*

*(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict*

*aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,*

respectiv se va desființa Decizia de impunere F-SV ... /12.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Activitatea de inspecție fiscală, pentru acest capăt de cerere, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare în ceea ce privește capătul de cerere privind repartizarea cheltuielilor de înființare și întreținere pentru cultura de ploi 2009, pe cicluri de producție.

La refacerea inspecției fiscale, pe lângă valorificarea dispozițiilor art. 69 din Noul Cod de Procedură Fiscală, organele de inspecție fiscală vor face aplicațiunea și a următoarelor articole din același act normativ, respectiv:

*„ART. 6*

*Exercitarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.*

*(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.*

*(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.*

*ART. 73*

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.*

*ART. 113*

*Obiectul inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

*(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*

*b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

*c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*

*d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*

*e) solicitarea de informații de la terți;*

*f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*

*g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;*

*h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;*

*i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;*

*j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru*

*prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;*

*k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;*

*l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”*

Pe cale de consecință, urmare fundamentării stării de fapt fiscale de către inspecția fiscală conform celor comunicate de Institutul Național de Cercetare-Dezvoltare în Silvicultură „Marin Drăcea”, în calitate de organ de specialitate, cu personalitate juridică, având obiect principal de activitate, domeniile enumerate la art. 3 din HG nr. 318/2015, se va stabili dacă în mod corect și legal petenta a considerat toate cheltuielile de întreținere în sumă totală de ... lei efectuate în anii 2011, 2012, 2013 și 2014 drept ale perioadei curente, cu consecința posibilității de a influența producția viitoare, posibilele influențe fiind raportate la tehnologia din domeniul culturii de plop energetic, respectiv la existența unei „culturi de test”, în baza datelor furnizate de autoritatea abilitată în domeniu.

*2.3. Referitor la deducerea cheltuielilor privind calamitățile și alte evenimente similare (pct. 7, pg. 14 din RIF), se rețin următoarele:*

În fapt, în anul 2012, petenta a înființat culturi de grâu și soia, pentru care a considerat cheltuielile ocazionate cu acestea ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, în anul fiscal aferent.

În lunile iulie și august 2012, petenta a înregistrat în contul 6587 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare” suma totală de ...lei reprezentând cheltuieli cu calamitățile la cultura de grâu în suprafață de ...ha cu suma de ...lei și la cultura de soia în suprafață de ...ha cu suma de ...lei, pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 21 Cheltuieli*

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

*(...)*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*(...)*

*c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea*

*adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;*

*(...)*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”*

H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 21 al. 4 c) Cod fiscal*

*Norme:*

*41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.*

*42. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră. Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război. Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, prevede:

*“ART. 6*

*(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Din documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:



- petenta a cultivat grâu pe o suprafață de ...ha, cheltuielile ocazionate fiind în sumă de ...lei și soia pe o suprafață de ... ha, cheltuielile aferente fiind în sumă de ...lei;

- conform Procesului verbal nr. ... /17.07.2012, care nu se regăsește la dosarul cauzei, reprezentanții Primăriei ... și ai Direcției Agricole Suceava au precizat că sunt calamitate în proporție de 100% culturile de grâu și soia în suprafață de .. ha, respectiv .... ha;

- conform notei explicative nr. ..../06.07.2016, deși petenta la întrebarea 6 „La culturile calamitate aveți și alte documente justificative în afară de cele prezentate? Dacă da, prezentați-le organelor de control.” răspunde citând dispozițiile art. 21 alin. 4 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, răspunsul său la întrebarea 9 referitoare la existența contractelor de asigurare pentru culturile calamitate, este negativ, în sensul că nu deține contracte de asigurare;

- la întrebarea 7 din nota explicativă, prin care petentei i s-a solicitat prezentarea de documente din care să rezulte suprafețele de culturi (grâu, soia) înființate în anul 2011 – 2012 cu amplasamentul suprafețelor în localități, cantitățile de semințe utilizate și valoarea acestora, respectiv componența costului de producție la aceste culturi, aceasta a precizat că „În Anexa 9 și 10 sunt prezentate suprafețele de culturi vegetale (grâu, soia) înființate în anul 2011 – 2012, inclusiv componența costului de producție la aceste culturi.”;

- din analiza Anexelor 9 și 10 la RIF, la care petenta face referire – situații tabelare, capul de tabel fiind în limba engleză și câmpurile completate în limba română, conțin suprafețe (ex. Anexa 10 „Area UT” 0,9000 ha CL, 2,5200 ha CL etc.) fără în să a fi indicat „amplasamentul suprafețelor” așa cum s-a solicitat de către organele de inspecție fiscală la întrebarea 7;

- în contestația formulată petenta face trimitere de asemenea la Anexa 9 cu „detalii privind cultura de grâu recoltată;

- în ceea ce privește explicațiile oferite de petentă referitor la „calculul matematic” privind cultura de grâu – fila 17 din contestație, respectiv:

- suprafața total cultivată: ... ha
- din care suprafața recoltată: .... ha – raportat la suprafața totală rezultă un procent de ...% din total suprafață cultivată
- suprafața calamitată (diferența): .... ha – raportat la suprafața totală rezultă un procent de ... % din total suprafață cultivată.

- producția obținută de petentă de pe suprafața de 15 ha – .... tone a fost vândută de aceasta, obținând un venit din vânzare de ...lei (conform documentelor de vânzare).

Din analiza informațiilor de mai sus se constată că a fost explicată de către societatea petentă „contradicția” constatată de organele de inspecție fiscală referitor la procentul declarat de petentă ca fiind calamitat, deși raționamentul

său nu este complet, în sensul că nu se raportează la suprafața declarată calamităată din Procesul verbal nr. ... /17.07.2012 încheiat de reprezentanții ai Primăriei ... și ai Direcției Agricole Suceava.

Procesul verbal nr. ... /17.07.2012 încheiat de reprezentanții ai Primăriei ... și ai Direcției Agricole Suceava nu se regăsește la dosarul cauzei astfel nu rezultă dacă gradul de daună de 100% pentru 695 ha se referă la întreaga zonă a comunei sau doar la o parte din suprafața deținută, iar în situația în care procentul de calamitate referă doar la o parte din întreaga zonă a comunei, dacă suprafața cultivată de petentă este inclusă în aceasta.

De altfel și în condițiile în care petenta ar fi localizat terenurile cultivate, aceasta nu a probat indubitabil că se află în zona de calamitate (în cazul unei calamități parțiale), beneficiind implicit de considerarea cheltuielilor efectuate pentru cele două tipuri de culturi ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil.

În considerarea celor mai sus expuse, în condițiile în care rezultă că starea de fapt nu a fost clarificată în totalitate nici de către petentă, nici de către organele de inspecție fiscală, se va face aplicațiunea art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„Soluții asupra contestației*

*(...)*

*(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,*

respectiv se va desființa Decizia de impunere F-SV ... /12.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Activitatea de inspecție fiscală, pentru acest capăt de cerere, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare în ceea

ce privește capătul de cerere privind deducerea cheltuielilor privind calamitățile și alte evenimente similare.

La refacerea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere posibilitatea valorificării dispozițiilor art. 69 din Noul Cod de Procedură Fiscală, pe relația cu cele două autorități care au emis PV nr. ... /17.07.2012, respectiv Primăria ... și Direcția Agricolă Suceava în vederea raportării situației de fapt constatate conform PV nr. ... /17.07.2012 la determinarea stării de fapt fiscale a petentei în limita și cu respectarea principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale reglementate la cap. II din Noul Cod de procedură fiscală.

De asemenea, în vederea petentei dispozițiile art. 73 alin. (1) din Noul Cod de procedură fiscală, care în ceea ce privește sarcina probei, reglementează :

*„(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel organele de inspecție fiscală vor depune toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în acest scop fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege, procedând la examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice relevante pentru impunere și clarificarea situației fiscale a petentei având în vedere și susținerile sale din contestația formulată.

**2.4. Referitor la deducerea cheltuielilor cu amortizarea aferentă utilajelor nefolosite în anumite perioade din cursul unui an (pct. 8, pg. 15 din RIF), se rețin următoarele:**

În fapt, petenta a considerat drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu amortizarea aferente unor utilaje utilizate doar în anumite perioade din cursul unui an (ex. (plug pentru zăpadă utilizat doar iarna, linie pentru balotat paie utilizată doar în perioada iulie octombrie).

**În drept**, potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;”*

Totodată, conform prevederilor art.24 alin.(11) din același act normativ:

*“(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

*a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”*

De asemenea, la cap.III pct.5 din HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe se prevede:

*“5. Pentru perioada în care mijloacele fixe nu sunt utilizate, recuperarea amortizării aferente acestora se va face prin recalcularea cotei de amortizare pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora sau se diminuează capitalurile proprii la data scoaterii din funcțiune.”*

În același sens sunt și prevederile pct.70<sup>2</sup> din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.24 alin.(11) din lege:

*“ 70<sup>2</sup>. Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.*

*În aplicarea prevederilor lit.c) a alin.(11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.”*

Față de prevederile mai sus invocate rezultă că amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

De asemenea, în situația în care mijloacele amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Totodată, conform prevederilor pct.110 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

*“(1) Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor.*

*(2) Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora.*

(3) *În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.*

(4) *O modificare semnificativă a condițiilor de utilizare, cum ar fi numărul de schimburi în care este utilizat activul, precum și în cazul efectuării unor investiții sau reparații, altele decât cele determinate de întreținerile zilnice, sau învechirea unei imobilizări corporale poate justifica revizuirea duratei de amortizare. De asemenea, în cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, folosirea lor fiind întreruptă pe o perioadă îndelungată, poate fi justificată revizuirea duratei de amortizare.*

(5) *În cazurile menționate la alin. (4), inclusiv în situația prevăzută la pct.121 alin.(3), durata de amortizare stabilită inițial se poate modifica, această reestimare conducând la o nouă cheltuială cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare.”*

Conform dispozițiilor legale rezultă că în situația în care, pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Argumentele prezentate de petentă care să infirme accepțiunea dată dispozițiilor legale mai sus citate, respectiv:

- „rezultă cu evidență că anumite utilaje sunt destinate prin însăși natura lor utilizării temporare în anumite perioade ale anului”
- „durata normală de funcționare a activului (...) ar trebui raportată pentru scopul deducerii cheltuielilor cu amortizarea la cele 4-5 luni dintr-un an în care utilajul este funcțional conform naturii și destinației acestuia.”
- „în considerarea factorilor tehnico-economici, nici chiar neutilizarea unui utilaj pe o perioadă de 2-3 luni nu poate avea consecințe fiscale în sensul nepermitterii deducerii cheltuielilor cu amortizarea”
- „faptul că aceste utilaje nu au participat la procesul de producție 2-3 luni (...) având în vedere și factorii tehnico-economici, nu poate fi considerată intrarea în inactivitate, amortismentul trebuind să fie calculat integral la nivelul unui an financiar”,

nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care prin interpretarea pe care încearcă să o inducă, petenta se substituie intenției legiuitorului, alin. (1) al pct.70<sup>2</sup> din HG nr. 44/2004 fiind clar, nelăsând loc unei alte interpretări: *„Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă,*

*începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.”; în consecință potrivit normelor legale invocate, societatea neutilizând mijloacele fixe respective, nu are drept la deducerea amortizării acestora, decât începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora.*

De asemenea în cauză este aplicabil și pct. 267 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene aprobate prin OMFP 3055/2009, care stabilește că politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale.

Ca și exemple de politici contabile sunt enumerate următoarele: alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor, reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora, capitalizarea dobânzii sau recunoașterea acesteia drept cheltuială, alegerea metodei de evaluare a stocurilor, contabilitatea stocurilor prin inventarul permanent sau intermitent etc.

Amortizarea contabilă se calculează pe baza unui plan de amortizare întocmit pentru intervalul cuprins între data punerii în funcțiune a imobilizărilor corporale și data recuperării integrale a valorii de intrare a acestora.

La întocmirea planului de amortizare se va avea în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de folosire a imobilizărilor corporale.

Luând în considerare prevederile legale mai sus enunțate, rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că din punct de vedere fiscal pe perioada neutilizării utilajelor agricole nu se deduce amortizarea fiscală.

Această interpretare, identică celei a organelor de inspecție fiscală, este posibil a fi acceptată și de petentă în situația în care, suplimentar de motivațiile aduse, invocă argumente care în opinia sa ar conduce la ipoteza că „organul de inspecție fiscală a raportat cheltuielile cu amortizarea la o bază greșită”.

Referitor la afirmațiile petentei de la filele 19 – 21 din contestația formulată, care, în principiu referă la modul de calcul al cheltuielilor cu amortizarea, considerate nedeductibile la determinarea profitului impozabil, respectiv la faptul că „atașăm prezentei contestații rapoartele de activitate care nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală în evaluarea deductibilității cheltuielilor cu amortizarea”, precum și diferențele dintre amortizarea contabilă și cea fiscală, în condițiile în care prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ..../03.10.2016 nu au fost analizate și aceste înscrisuri de natura mijloacelor de probă cu ignorarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor exprese ale art. 276 alin. (4) din Noul Cod de procedură fiscală:

*„ART. 276*

*Soluționarea contestației*

(...)

(4) *Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.*”

organul de inspecție fiscală fiind îndreptățit la aprecierea stării de fapt fiscale, și pentru acest capăt de cerere – cheltuiala cu amortizarea în sumă totală de ... lei - se va desființa Decizia de impunere F-SV ... /12.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Activitatea de inspecție fiscală, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, la refacerea inspecției urmând a avea în vedere, dacă este cazul, și aceste aspecte.

*2.5. Referitor la diferența de cheltuială cu amortizarea înregistrată în evidența contabilă (pct. 9, pg. 20 din RIF), se rețin următoarele:*

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că între valoarea amortizării înregistrată în contabilitate comparativ cu Registrul imobilizărilor, există diferențe, respectiv cheltuielile cu amortizarea înregistrate în contabilitate au fost majorate cu suma de ... lei peste limita legală.

Petenta prin contestația formulată, pe lângă reluarea motivelor de la pct. 2.4, precizează și faptul că „aplică durate de amortizare diferite pentru amortizarea contabilă și cea fiscală. (...) o eventuală eroare de calcul a amortizării contabile (...) nu înseamnă automat că aceasta a și fost dedusă la calculul impozitului pe profit.”, anexând Registrul imobilizărilor folosit pentru calculul amortizării fiscale, unde „se poate observa că nu există nicio diferență față de amortizarea fiscală înscrisă ca deductibilă în declarațiile de impozit pe profit aferente perioadei supuse inspecției fiscale”.

În drept, Legea nr. 207/20158 privind Codul de procedură fiscală:

*„ART. 59 Furnizarea periodică de informații*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să furnizeze periodic organului fiscal central informații referitoare la activitatea desfășurată.*

*(2) Furnizarea informațiilor prevăzute la alin. (1) se face prin completarea unei declarații pe propria răspundere.*

*ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.*

*ART. 129 Refacerea inspecției fiscale*

*(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).*

*(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.*

*(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).*

*(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”*

Având în vedere cele precizate la capetele de cerere privind punctele 2.2, 2.3, 2.4 și soluția ce urmează a fi pronunțată în soluționarea contestației – desființarea actului administrativ fiscal, în condițiile în care organul de soluționare a contestației este în imposibilitatea fracționării obligației fiscale, pronunțându-se asupra unei părți din suma reprezentând impozit pe profit rezultat din reconsiderarea unor cheltuieli ca fiind nedeductibile, cu ocazia refacerii inspecției fiscale, în situația în care în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, ignorând dispozițiile pct. 3.4. din Ordinul nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„3.4. Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere (...).”*

nu s-a răspuns punctual la aceste susțineri, organele de inspecție fiscală vor analiza susținerile petentei în ceea ce privește aplicarea de către aceasta a unor durate de amortizare diferite pentru amortizarea contabilă și respectiv fiscală, urmând a se verifica și susținerea petentei referitor la Registrul imobilizărilor folosit pentru calculul amortizării fiscale conform căreia „nu există nicio diferență față de amortizarea fiscală înscrisă ca deductibilă în declarațiile de impozit pe profit aferente perioadei supuse inspecției fiscale.”

**2.6. Referitor la diferența de cheltuială cu amortizarea înregistrată în contabilitate (pct. 9, pg. 20 din RIF), se rețin următoarele:**



În fapt, în lunile ianuarie 2011 și decembrie 2012, petenta a majorat suma înscrisă în contul 658.03 reprezentând cheltuiala cu mijloacele fixe vândute cu suma de ... lei, astfel:

- pentru anul 2011 – ... lei
- pentru anul 2012 – ... lei,

organele de inspecție fiscală făcând aplicațiunea art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, în sensul că pierderile sau câștigurile rezultate din vânzarea sau scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*„(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizată, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.”*

În ceea ce privește susținerile petentei referitoare la faptul că:

- deși conform RIF s-au constatat diferențe la luna ianuarie 2011 și decembrie 2012, suma ajustată de organele de inspecție fiscală în anul 2011 se referă la rulajul total al conturilor 65830002 „Cheltuieli cu activele cedate și alte oper. capital” (71 lei – diferența dintre valoarea fiscală rămasă neamortizată și cea contabilă) și 65880000 „Alte cheltuieli de exploatare” (... lei), respectiv din balanța anului 2011 și nu la rulajul efectiv din luna ianuarie 2011;
  - o parte din suma înregistrată în contul 65880000 „Alte cheltuieli de exploatare” (... lei) a fost deja considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit la rândul 34 din declarația 101;
  - nu s-a ținut cont de specificul activității petentei și de duratele de utilizare contabile și fiscale care generează diferențe între cheltuielile (cu amortizarea și cu scoaterea din gestiune) înregistrate în contabilitate, și cheltuielile efectiv deduse la calculul impozitului pe profit; diferențe ce sunt evidențiate separat atât în conturile de imobilizări (28130002), cât și în conturile de cheltuieli (65830002) din balanțele de verificare puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală,
- deși conform art. 113 din Noul Cod de procedură fiscală, organele de inspecție fiscale sunt competente în stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală

declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nu au fost analizate afirmațiile petentei, cu ignorarea expresă a dispozițiilor pct. 3.4. din Ordinul nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, la pagina .../ fiind reiterată starea de fapt înscrisă în Decizia de impunere atacată, iar pe ultimele file (34-36) fiind reluate temeiurile de drept din decizia de impunere.

În condițiile în care așa cum rezultă din cele prezentate mai sus, Decizia de impunere nr. F-SV ... /12.08.2016 va fi desființată, cu ocazia refacerii inspecției fiscale se vor analiza documentele contabile în vederea verificării stării de fapt pe care petenta o pretinde, făcând aplicațiunea art. 113 alin. (2) din Noul Cod de procedură fiscală:

*„(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*

*b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

*c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*

*d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*

*e) solicitarea de informații de la terți;*

*f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*

*g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;*

*h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;*

*i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;*

*(...)”*

Pe cale de consecință în condițiile în care petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. F-SV ... /12.08.2016 în ceea ce privește componența bazei de impozitare a impozitului pe profit, respectiv suma de ... lei, dar contestă în totalitate impozitul stabilit suplimentar în sumă de ... lei, organul de soluționare a contestației este în imposibilitatea fracționării obligației fiscale, pronunțându-se asupra unei părți din suma reprezentând impozit pe profit rezultat din reconsiderarea unor cheltuieli ca fiind nedeductibile, în considerarea celor arătate în cap. III al prezentei în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa Decizia de impunere nr. F-SV ... /12.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit, urmând ca la refacerea controlului să se aplice, suplimentar față de inspecția fiscală inițială, cele dispuse prin prezenta decizie referitor la componența bazei de impozitare a impozitului pe profit, respectiv a sumei de ... lei, reprezentând:

- ... lei - baza de impozitare de la pct. 2.1 „Referitor la calcularea rezultatului fiscal al anului al anului 2011 (pct. 5 pag. 6 din RIF)”
- ... lei - baza de impozitare de la pct. 2.2 „Referitor la repartizarea cheltuielilor de înființare și întreținere pentru cultura de ploi 2009, pe cicluri de producție”
- ...lei (...lei + ...lei) - baza de impozitare de la pct. 2.3 „Referitor la deducerea cheltuielilor privind calamitățile și alte evenimente similare (pct. 7, pg. 14 din RIF)”
- ... lei - baza de impozitare de la pct. 2.4 „Referitor la deducerea cheltuielilor cu amortizarea aferentă utilajelor nefolosite în anumite perioade din cursul unui an (pct. 8, pg. 15 din RIF)”
- ... lei - baza de impozitare de la pct. 2.5 „Referitor la diferența de cheltuială cu amortizarea înregistrată în contabilitate (pct. 9, pg. 20 din RIF)”
- ... lei - baza de impozitare de la pct. 2.6 „Referitor la cheltuiala cu mijloacele fixe vândute (pct. 10, pg. 20 din RIF)”.

Referitor la majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit stabilite suplimentar, calculate în Decizia de impunere nr. F-SV ... /12.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală, se reține că stabilirea de majorări de întârziere și penalități de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul de natura impozitului pe profit, în sumă totală de ... lei, stabilit în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-SV ... /12.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de

impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, a fost desființată, și pentru debitul reprezentând .... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și .. lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere nr. F-SV ... /12.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală va fi desființată.

Referitor contestația formulată împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV ... /12.08.2016**, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 131

*Rezultatul inspecției fiscale*

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)*

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*”

coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

*Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-SV ... /12.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale ale art. 129, art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

### **DECIDE :**

- *desfășurarea* Deciziei de impunere nr. F-SV ... /12.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit suplimentar
- .... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și
- .... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

urmând ca Activitatea de inspecție fiscală din cadrul AJFP Suceava să emită o nouă decizie pentru aceeași perioadă, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X S.R.L.

- AJFP Suceava, cu respectarea pct. 7.6 din

O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Suceava sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**