

DECIZIA nr. 5 din 2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX , cap.2, art.209 din O.G. nr.92/ 2003 R privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr., înregistrată la DGFP Tulcea sub nr., asupra contestației formulată de **Societatea Agricolă X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. cu privire la suma totală de lei, reprezentând: lei - impozit pe profit, lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual, poartă amprenta ștampilei **Societății Agricole X** și a fost depusă la D.G.F.P. Tulcea sub nr. în termenul legal. Fiind respectate prevederile art.206 și 207 pct. (1) din O.G. nr. 92/24.12.2003 R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se trece la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, **Societatea Agricolă X**, cu sediul în județul Tulcea, cod unic de înregistrare, atribut fiscal RO, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., motivând următoarele:

1. Cotestatoarea menționează că organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul pierderile de lei urmare a distrugerilor de către animale a culturilor de rapiță, grâu și floarea soarelui.

2. Petenta susține că a obținut producție și la triticale, dar nu s-a separat de cea obținută la grâu, acest produs fiind înscris în facturile și chitanțele întocmite cu ocazia vânzării lui alături de grâu.

3. În contestație se mai arată că în zona în care au existat culturile societății sunt soluri salinizate cu o fertilitate naturală foarte scăzută, motiv pentru care nu se puteau obține producțiile estimate de organele de inspecție fiscală.

Față de motivațiile prezentate mai sus, petenta solicită admiterea parțială a contestației pentru lei - impozit pe profit, lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit. .

II Ca urmare a inspecției fiscale efectuată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ la **Societatea Agricolă X** s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-TL în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TL prin care s-au stabilit în sarcina petentei următoarele: lei - impozit pe profit, lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, - impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, precum și a contractelor de agent, lei - majorări de întârziere, lei - penalități de întârziere.

Față de sumele contestate de societate, prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr.F-TL s-au constatat următoarele:

Inspecția fiscală a cuprins perioada .2007 - 2011 și s-a efectuat prin verificarea selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative pe baza facturilor fiscale, a notelor contabile, a bilanțelor de verificare, altor acte și situații puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către reprezentantul legal al agentului economic.

Pentru perioada.2008 s-a stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de –

lei datorită completării eronate a declarației cod 101, operatorul economic încalcând prevederile art. 82, alin. (3) din OG nr. 92/2003, republicata, cu modificările și completările ulterioare .

Începând cu 2009, agentul economic avea obligația de a compara impozitul pe profit trimestrial cu impozitul minim trimestrial și de a face plata impozitului la nivelul sumei celei mai mari. Încadrarea în tranșa de venituri totale anuale prevăzută la art. 18 alin. (3) din Codul fiscal se face în funcție de veniturile totale anuale înregistrate la data de 31 decembrie a anului precedent . SOCIETATEA AGRICOLA X , a înregistrat la data de 2008, venituri totale în suma de lei, astfel impozitul minim anual este de lei/an, tranșa trimestrială fiind lei. În urma comparării impozitului pe profit datorat la sfârșitul trimestrului II, III și IV 2009 cu impozitul minim aferent acestei perioade organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea datorează pentru această perioadă impozit pe profit . Pentru perioada .2009 nu s-au stabilit diferențe de impozit pe profit.

Pentru perioada 2010 organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de impozit pe profit în sumă de lei, nefiind admise la calculul profitului impozabil, cheltuieli totale în sumă de lei, reprezentând cheltuieli privind calamitățile (prezentate în anexa nr. 4 a RIF-ului) și în registrul jurnal din data de 2010 (anexa nr. 4/1 a RIF -ului) pentru care agentul economic nu a prezentat documente justificative, încalcând prevederile art. 21, alin. (4), lit. c) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu titlul II, pct. 42 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada .2011 organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de impozit pe profit în sumă de lei, astfel :

- lei reprezintă cheltuieli nedeductibile (excursie în Delta Dunării și cazare hotel) conform facturilor nr. și, care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, operatorul economic încalcând prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ;

- lei reprezintă cheltuieli emise pe persoana fizică și nu pe Societatea Agricolă X, operatorul economic încalcând prevederile: art. 21, alin. (4), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ;

Urmare verificării efectuate pentru anul 2011 organele de inspecție fiscală au majorat veniturile înregistrate de societate cu suma de lei (anexa nr 3) venituri aferente estimării vânzării producției de floarea soarelui de pe o suprafață de ha, triticale de pe o suprafață de ha, grâu comun de pe o suprafață de ha și porumb de pe o suprafață de ha și neînregistrată în evidența contabilă, în baza notei de fundamentare nr pentru care agentul economic a obținut subvenție de la APIA fără să înregistreze producția aferentă suprafeței. Față de ce le prezentate au fost încalcate prevederile art. 19, alin. (1) din Legea nr.571/2003 și respectiv prevederile art. 11 alin. (1); respectiv “La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. “

Organele de inspecție fiscală au constatat că SA X nu a declarat și nu a înregistrat în evidența contabilă producția triticale și parțial producția de floarea soarelui, grâu și porumb în anul 2011 deși a declarat înființarea acestor culturi la APIA Tulcea, astfel s-a procedat la estimarea producțiilor în baza Ordinului 3389/03.11.2011 privind estimarea bazei de impunere și s-a întocmit Nota de fundamentare nr. Pentru efectuarea estimării s-a avut în vedere adresa emisă de DADR Tulcea privind situațiile producțiilor medii la ha realizate în anul 2011, istoric înregistrare fermier cu suprafața însămânțată emisă de către APIA Tulcea, prețurile practicate de operatorul economic la valorificarea producțiilor obținute. S-a folosit metoda produsului/serviciului și a volumului

estimându-se baza impozabilă pentru determinarea obligației fiscale în condițiile în care se cunoaște numărul produselor comercializate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului .

S-au stabilit venituri suplimentare în urma estimării în sumă de lei din care :

Floarea soarelui

ha cultivate x kg producția medie la hectar = kg

Producția obținută de Societatea Agricolă X = kg

Diferență de producție nejustificată : kg –kg = kg

Impozit pe profit aferent kg x lei/kg x % = lei

Triticale

ha cultivate x kg producția medie la hectar = kg

Agentul economic conform documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu a obținut producție la cultura de triticale .

Producția neînregistrată de Societatea Agricolă Orizont = kg

Impozit pe profit aferent kg x lei x % = lei

Grâu comun

ha cultivate x kg producția medie la hectar = kg

Producția obținută de Societatea Agricolă X = kg

Diferență de producție nejustificată : kg –kg = kg

Impozit pe profit aferent kg x lei/kg x % = lei

Porumb

ha cultivate x kg producția medie la hectar = kg

Producția obținută de Societatea Agricolă X = kg

Diferență de producție nejustificată : kg –kg = kg

Impozit pe profit aferent kg x lei/kg x % = lei

Ca urmare a recalculării profitului impozabil și a impozitului pe profit la data de 2011, echipa de inspecție fiscală stabilește un profit impozabil în sumă totală de lei, căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de lei, față de evidența agentului economic care înregistrează un profit impozabil în sumă totală de lei căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de lei . Diferența constatată ca urmare a recalculării impozitului pe profit pentru anul 2011 față de evidența societății este în sumă de lei.

Pentru diferențele de impozit pe profit organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art.120¹ alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei cât și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ a stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina Societății Agricole X următoarele obligațiile fiscale suplimentare de plată: lei - impozit pe profit, lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

În fapt, ca urmare a inspecției fiscale efectuată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ la **Societatea Agricolă X** s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-TL în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TL prin care s-au stabilit în sarcina petentei următoarele: lei - impozit pe profit, lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, - impozit

pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, precum și a contractelor de agent, lei - majorări de întârziere, lei - penalități de întârziere.

Față de motivațiile prezentate la pct. I al prezentei decizii, petenta solicită admiterea parțială a contestației pentru următoarele sume: lei - impozit pe profit, lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr.2137/2011 și O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

1. Cu privire la motivația petentei că organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul pierderile de lei înregistrate de societate ca urmare a distrugerilor de către animale a culturilor de rapiță, grâu și floarea soarelui se reține că potrivit art.21, alin. 4 din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:”Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...) c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă în gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că bunurile de natura stocurilor sau activelor corporale constatate lipsă în gestiune ori degradate și care nu au fost asigurate sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea a înregistrat în evidența contabilă ca fiind cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuieli privind calamități la culturile de rapiță, grâu și floarea soarelui, fără a depune documente care să demonstreze că aceasta a încheiat contracte de asigurare cu firmele de asigurări pentru culturile calamitate.

Astfel, petenta trebuia să dețină Proces-verbal de constatare și evaluare a pagubelor calamitate încheiat de comisie și pentru care s-a acordat despăgubire de la DADR Tulcea, în baza Legii nr. 381/2002 privind acordarea despăgubirilor în caz de calamități naturale în agricultură.

Pentru constatarea daunelor și stabilirea nivelului despăgubirilor, legea prevede înființarea de comisii la nivel local numite de prefectul județului, formate din primar, unul sau doi specialiști de la centrul agricol ori, după caz, de la circumscripția sanitar veterinară zonală.

Se reține de asemenea că “sesizările” făcute de societatea petentă către organele de poliție, Primăria comunei și prefectului județului Tulcea nu pot constitui documente justificative privind distrugerea producțiilor, acestea nefiind emise de organisme neutre.

Întrucât contestatoarea a efectuat cheltuieli cu înființarea și întreținerea culturilor și nu demonstrează calamitatea lor cu documente legal întocmite (procese verbale de calamitate semnate de primar, reprezentant al DADR, consilier primărie și un delegat al org. jud. a Ministerului Finanțelor Publice potrivit Legii nr.381/2002), lipsa producțiilor este asimilată unei lipse în gestiune.

Conform art. 213 alin.(1) din O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de **documentele existente la dosarul cauzei.**”

Conform art. 206 alin (1) din același act normativ:

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

[...] d) dovezile pe care se întemeiază;”

Potrivit art. 65 alin. 1 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu privire la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Din Raportul de inspecție fiscală nr. F-TL, rezultă că agentul economic nu a prezentat organelor de inspecție fiscală procesele verbale de constatare și evaluare a pagubelor calamitate din care să reiasă constatarea pagubelor cât și stabilirea despăgubirilor.

Față de cele menționate mai sus, întrucât societatea petentă nu a depus în susținerea cauzei documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, se mențin în totalitate constatările acestora.

2. Petenta susține că a obținut producție și la triticales, dar nu s-a separat de cea obținută la grâu, acest produs fiind înscris în facturile și chitanțele întocmite cu ocazia vânzării lui alături de grâu și atașează la contestație în copie xerox un număr de 10 chitanțe cu titlu de exemplu.

Organul de soluționare reține că în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

* Art.155 Cod fiscal:

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

(...)h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei (...).

* Codul de procedură fiscală:

“Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Art. 213

Soluționarea contestației

(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...”

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală precizează : “ Notificăm , pe facturile emise, SA X înscrie la denumirea produselor GRÂU - TRITICALE -boabe de consum “ ne punem întrebarea , contestatorul

a vândut grâu sau triticale, întrucât notifică că, triticala este o încrucișare dintre grâu cu secară ? “

La dosarul contestației, petenta depune un număr de 10 chitanțe, prin care susține că au fost întocmite la vânzarea de grâu-triticale- boabe pentru consum.

Conform istoric fermier pe anul 2011, SA X declară că, cultivă grâu comun, precum și separat declară că, cultivă triticale.

Față de prevederile legale menționate mai sus se reține că societatea petentă nu a înscris în facturi denumirea, cantitatea și baza impozabilă pentru fiecare din cerealele livrate și nu a atașat la contestație documente din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală. În consecință se mențin în totalitate aceste constatări.

3. În contestație se mai arată că în zona în care au existat culturile societății sunt soluri salinizate cu o fertilitate naturală foarte scăzută, motiv pentru care nu se puteau obține producțiile estimate de organele de inspecție fiscală.

În soluționarea cauzei se rețin prevederile art. 7 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare :

“ (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Potrivit art. 1, alin. 2 din OPANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere se precizează :

“ Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.”

În acest sens, organul de soluționare contestației a solicitat prin adresa nr. 25511/09.01.2013, Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Tulcea, să comunice producțiile medii pe hectar la culturile de floarea soarelui, triticale, grâu și porumb, realizate în anul 2011.

Prin adresa nr. D.A.D.R.Tulcea ne comunică următoarele producții medii pentru culturile solicitate:

- grâu kg/ha
- triticale kg/ha
- porumb kg/ha
- floarea soarelui kg/ha

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TL, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TL se constată că organele de inspecție fiscală au estimat producția de grâu, triticale, porumb și floarea soarelui, la nivelul producțiilor medii comunicate de DADR Tulcea pe anul 2011 la nivel de județ.

Având în vedere adresa nr. emisă de DADR Tulcea pentru **zona Y** privind situațiile producțiilor medii la ha realizate în anul 2011, istoric înregistrare fermier cu suprafața însămânțată emisă de către APIA Tulcea, prețurile practicate de operatorul economic la valorificarea producțiilor obținute și folosind metoda produsului/serviciului și a volumului estimându-se baza impozabilă pentru determinarea obligației fiscale în condițiile în care se cunoaște numărul produselor comercializate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului, rezultă următoarea situație de fapt :

Floarea soarelui
ha cultivate x kg producția medie la hectar = kg

Producția obținută de Societatea Agricolă X = kg

Diferență de producție nejustificată : kg –kg = kg

Venit suplimentar: kg x lei/kg = **lei**

Impozit pe profit aferent lei x % = lei

Triticale

ha cultivate x kg producția medie la hectar = kg

Agentul economic conform documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu a obținut producție la cultura de triticale .

Producția neînregistrată de Societatea Agricolă X = kg

Venit suplimentar: kg x lei = **lei**

Impozit pe profit aferent lei x % = lei

Grâu comun

ha cultivate x kg producția medie la hectar = kg

Producția obținută de Societatea Agricolă X = kg

Diferență de producție nejustificată : kg –kg = kg

Venit suplimentar: kg x lei/kg = **lei**

Impozit pe profit aferent lei x % = lei

Porumb

ha cultivate x kg producția medie la hectar = kg

Producția obținută de Societatea Agricolă X = kg

Diferență de producție nejustificată : kg –kg = kg

Venit suplimentar: kg x lei/kg = **lei**

Impozit pe profit aferent lei x % = lei

Total venit conform calculelor :

lei x % = lei(impozit)

Față de calculele efectuate mai sus, rezultă că: diferența dintre total venituri aferente estimării stabilite de inspecția fiscală în sumă de lei și total venituri calculate mai sus, în sumă de lei este de **lei**.

Impozit pe profit aferent acestei diferențe lei x % = **lei**

Accesoriile pentru acest impozit sunt :

Dobânzi de întârziere pentru per..2011-.2012

lei x zile x % = lei

Penalități de întârziere : lei x % = lei

Având în vedere cele menționate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, motivația petentei cât și actele normative enunțate, urmează a se admite parțial contestația pentru suma de **lei** reprezentând impozit pe profit și a se respinge parțial ca neîntemeiată suma de **lei** reprezentând impozit pe profit .

În ceea ce privesc obligațiile fiscale accesorii aferente impozitului pe profit, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul și având în vedere principiul de drept *accessorium sequitur principale*, și cele menționate mai sus, urmează a se admite parțial contestația pentru suma de lei și a se respinge contestația cu privire la suma de lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 216 din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Art.1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației, formulată de SOCIETATEA AGRICOLĂ X pentru suma totală de **lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **lei** și

dobânzi/penalități de întârziere în sumă de **lei**, stabilită de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TL.

Art.2. Admiterea contestației, formulată de SOCIETATEA AGRICOLĂ X pentru suma totală de **lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **lei** și dobânzi/penalități de întârziere în sumă de **lei**, stabilită de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TL, cu aceste sume.

Art.3 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, conform prevederilor legale.

DIRECTOR EXECUTIV