

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI PRAHOVA
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 917 din 05 decembrie 2012

Cu adresa nr./.....2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr./.....2012, **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. Prahova a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din Ploiești, Jud. Prahova, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./..... din2012* emisă de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală Prahova.

Decizia de impunere nr./.....2012 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2012 și înregistrat la organul fiscal sub nr./.....2012.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei, din care:

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

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății comerciale în data de2012, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr./.....2012.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...] 1 Referitor la veniturile suplimentare aferente culturilor pentru anii 2009-2011 estimate de organul fiscal [...] Calculul veniturilor suplimentare pentru anii 2009 (..... lei), 2010 (..... lei) și 2011 (..... lei), efectuat fără legătură cu realitatea economică, contravine Reglementărilor contabile conforme cu directiva a IV-a a CEE aprobate prin OMFP nr.3055/2009 cât și codului fiscal [...].

"[...] Înregistrarea artificială a unor venituri efectuată de organul fiscal fără fundament real, pe baza unei adrese care nici măcar nu impune acest lucru, este interzisă de aceste Reglementări date în aplicarea legii contabilității.

"[...] veniturile suplimentare calculate de organul fiscal nu au la bază o operațiune economico-financiară, neavând nici document justificativ. În urma acestei impuneri a organului fiscal, aceste venituri suplimentare trebuie înregistrate în contabilitate, ori mergând pe principiul dublei înregistrări, ele trebuie înregistrate prin conturile de stocuri sau client, în cazul nostru stocurile neexistând ca și clienții de asemenea înseamnă că vor fi înregistrări fictive, deoarece tot pct.46 mai sus menționat precizează că înregistrarea în contabilitate se face cu respectarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului [...].

"[...] prin veniturile suplimentare calculate de organul fiscal pe hârtie, fără fundament real, nu s-a încasat și nu se va încasa nici o sumă și nu se va înregistra nici un câștig pentru societate, înregistrându-se doar o obligație fiscală către stat având la baza un artificiu de interpretare.

În completarea argumentației contabile este și interpretarea în favoarea societății a Codului fiscal care la art.19 definește faptul că "(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri" iar pct.12 din Normele de aplicare face trimitere tot la Legea contabilității și reglementările contabile [...].

Considerăm că ceea ce a făcut organul fiscal reprezintă o supraevaluare a veniturilor reale, fără corespondență în creanțe sau stocuri, încălcându-se principiul prudenței reglementat la pct 41 din OMFP nr.3055/2009 [...].

Ca susținere a faptului că veniturile trebuia să fie înregistrate în corespondență cu un element de patrimoniu, este și pct.34 din Reglementările contabile conforme cu directiva a IV-a a CEE [...].

[...] în cazul de față, veniturile suplimentare calculate de organul fiscal nu se regăsesc în societate ca intrări sau creșteri de active (stocuri, bani, creanțe, etc) sau reduceri ale datoriilor, ci dimpotrivă ca mărimi de datorii (cu impozitele și taxele) sau descreșteri de active (ieșiri de bani pentru plata TVA și impozit pe profit), contravenind clar acestor reglementări. [...].

2 Referitor la subvențiile primite din partea A.P.I.A. pe perioada controlată 2009-2011

În ceea ce privește veniturile din subvenții considerate de organul fiscal pentru anii 2009 (..... lei), 2010 (..... lei) și 2011 (..... lei) ca aferente acestor perioade, nu s-a avut în vedere pct.46 din Reglementările contabile conforme cu directiva a IV-a a CEE aprobate prin OMFP nr.3055/2009 [...].

Drept urmare înregistrarea subvențiilor din agricultură, față de alte subvenții are un specific aparte, în sensul că documentația pentru aceste subvenții se întocmește în exercițiul în care se cuvin aceste subvenții, se face cererea de plată, dar certitudinea acestor venituri este realizată doar când se primesc deciziile prin care se aprobă acordarea acestora.

Organul fiscal nu menționează că veniturile din subvenții au fost înregistrate în perioada primirii deciziilor de aprobare a subvențiilor, care concordă cu perioada încasării lor.

Înregistrarea acestor venituri doar pe baza unei cereri de plată și a documentației întocmite de societate, așa cum pretinde organul fiscal, înseamnă înregistrarea de venituri fără document justificativ care contravine reglementărilor legale.

Invocarea de către organul fiscal a art.19 din codul fiscal, întărește modul corect de înregistrare efectuat de societate deoarece acest articol se referă la veniturile realizate și nu cele solicitate [...].

De asemenea invocarea de către organul fiscal a pct.41 și 45 din Reglementările contabile conforme cu directiva a IV-a a CEE este parțială [...]. Organul fiscal a uitat să menționeze că înregistrarea trebuie făcută pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor ..., în cazul de față decizia de aprobare a documentului de plată.

3 Referitor la înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu arenda în anul 2011

Privind aspectele constatate de organul fiscal în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, constatăm că el are dreptul de a recalcula la orice perioadă în interiorul termenului de prescripție, orice impozit pe care îl consideră necesar. Invocând principiul simetriei, ca un principiu de drept, dacă organul fiscal se prevalează de termenul de prescripție de 5 ani și societatea are acest drept, fapt pentru care în anul 2011 a înregistrat arenda (..... lei) aferentă anilor anteriori, perioadă care se încadrează în termenul de prescripție de 5 ani.

Întrădevăr, organul fiscal invocă pct.36 (1), (2) și pct.42 din Reglementările contabile conforme cu directiva a IV-a a CEE, dar acest act normativ spune cum trebuie înregistrate cheltuielile și veniturile în conformitate cu principiile contabile, fără a interzice însă dreptul societății de a înregistra aceste cheltuieli. [...].

Corelând pct.36 (1) [...] cu prevederile contractelor de arendă și asociere, cheltuielile cu sumele care se datorează pentru arendă se produc la momentul producerii veniturilor moment care înseamnă recoltarea producției, funcție de care se calculează arenda. Ori recoltarea devine posibilă în exercițiul următor celui în care se fac lucrările agricole.

Prin interpretarea dată, organul fiscal a recunoscut cheltuielile cu arenda la momentul recunoașterii cheltuielilor cu lucrările agricole. Citind cu atenție pct.36 (2) invocat de organul fiscal [...] rezultă clar eroarea organului fiscal, care trebuia să recunoască cheltuielile cu arenda pentru 2010 la momentul recunoașterii veniturilor din recoltarea producției însăși mănțate respectiv în 2011.

De asemenea, așa cum se precizează în decizia de impunere, pag.1, o parte din terenuri sunt preluate și în asociere de la persoane juridice. Conform acestor contracte și reglementărilor în materie, sumele care se datorează asociațiilor se înregistrează pe cheltuieli la momentul finalizării producției, respectiv la valorificarea producției obținute, nu la momentul lucrărilor agricole așa cum pretinde organul fiscal.

4 Referitor la înregistrarea în contabilitate în 2010 și 2011 a aprovizionărilor de materii prime și materiale pentru al căror consum organul fiscal a considerat că nu se justifică ca fiind efectuat pentru nevoile firmei

Organul fiscal a considerat ca cheltuieli nedeductibile pentru anul 2010 (..... lei) și 2011 (..... lei) aprovizionări de materii prime și materiale pentru al căror consum organul fiscal a considerat că nu se justifică ca fiind efectuat pentru nevoile firmei, făcând doar trimitere la art.21(1) din Codul fiscal.

Citind cu atenție acest articol, el menționează doar ca formulare generală ce se ia în calcul la determinarea profitului impozabil, [...], fără să specifice în care caz de nedeductibilitate se găsește firma prin trimitere la art.21, alin.4 [...].

În acest sens, o întrebare se pune, de ce organul fiscal nu a corelat consumurile de materii prime și materiale considerate ca nedeductibile cu veniturile suplimentare calculate în plus, aceste venituri nu au cheltuieli în spate, sau nu se corelează? Cum consideră aceste cheltuieli nedeductibile în corelație cu veniturile înregistrate de societate, nu și cu veniturile suplimentare?

Considerăm aceste cheltuieli deductibile fiscal, întrucât ele îndeplinesc cerințele prevăzute de pct.262 din Reglementările contabile conforme cu directiva a IV-a a CEE [...].

5 Referitor la marfa trimisă cu avize de însoțire a mărfii în anii 2010 și 2011

În ceea ce privește marfa trimisă cu avize de însoțire a mărfii în anul 2010 (..... lei) și 2011 (..... lei), considerăm că aceasta s-a făcut în conformitate cu prevederile contractuale pentru asocierea în participație, formă contractuală care nu presupune emiterea facturii, doar a decontului de venituri și cheltuieli. Deci din punct de vedere al impozitului pe profit efectul este 0, valoarea venitului fiind egală cu valoarea cheltuielii cu stocul respectiv.

În ceea ce privește cantitatea livrată în baza avizului nr...../12.07.2010, organul fiscal trebuia să ia în calcul greșeala de scriere, având la bază documentul justificativ contractul de comodat care impunea acest fapt.

6 Referitor la cheltuielile cu sponsorizarea considerate nedeductibile fiscal

Analizând mențiunea și calculele făcute de organul fiscal, constatăm că aceste cheltuieli au fost făcute cu respectarea legii, iar calculul în sine efectuat de societate s-a încadrat în prevederile Codului fiscal art.21 (4), fiind regularizat sine die prin raportul de inspecție fiscală. [...]"

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2012 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la S.C. "....." S.R.L. din Ploiești, s-au menționat următoarele, referitor la impozitul pe profit:

"[...] Prin raportul de inspecție fiscală încheiat anterior și care a vizat taxa pe valoarea adăugată s-au estimat venituri suplimentare ca urmare a producției medii la hectar la culturile declarate și înregistrate de S.C. S.R.L. (grâu consum, floarea-soarelui, porumb, rapiță, orzoaică, sorg) și cele medii realizate pe raza localităților unde societatea a raportat astfel de culturi comunicate de Direcția pentru Agricultură Prahova, producții care se situează cu mult peste media înregistrată de unitatea verificată. [...]"

La stabilirea bazei de impunere s-au avut în vedere prevederile art.67, alin.1 și 3 din O.G. nr.92/2003 [...].

Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală au utilizat metoda marjei prevăzută la art.2 lit.c) din Ordinul nr.3389/2011 al președintelui A.N.A.F. privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere și punctul 1.3 din anexa la același ordin [...].

La stabilirea prin estimare a bazei de impunere au fost avute în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.1 din O.G. nr.92/2003 [...].

ANUL 2009 [...]

Potrivit determinărilor prezentate anterior, la nivelul anului 2009 au fost estimate venituri suplimentare aferente culturilor de porumb și floarea soarelui în cuantum de lei (..... lei - porumb și lei - floarea soarelui). [...]"

[...], în anul 2009 societatea a beneficiat de subvenții din partea A.P.I.A. în cuantum de lei în cadrul următoarelor scheme:

- schema de plată unică pe suprafață - SAPS - lei

- schema pentru plăți naționale directe complementare - PNDCI - lei.

Organele de control au constatat că, în mod eronat, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă în anul 2009 veniturile din subvenții în sumă de lei cuvenite pentru această perioadă, acestea fiind reflectate în contabilitate cu ocazia încasării lor, respectiv în luna iulie 2010.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...], coroborat cu prevederile Ordinului nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene, cu modificările și completările ulterioare care la pct.196 precizează [...].

Totodată, s-a ținut cont și de prevederile punctelor 41 și 45 din același act normativ [...].

Având în vedere faptul că aceste subvenții au fost solicitate de societate anual cu referire la suprafața agricolă utilizată (exploatăată) în anul respectiv (în anul 2009 s-a depus cerere unică de plată pe suprafața 2009 - ha, în anul 2010 s-a depus cerere unică de plată pe suprafața 2010 - ha, în anul 2011 s-a depus cerere unică de plată pe suprafața 2011 - ha), sumele utilizate la plată sunt destinate să compenseze cheltuieli efectuate pentru aceleași suprafețe și corespunzător aceluiași perioade.

Față de prevederile legale anterior citate, aferent anului 2009 au fost repuse venituri din subvenții în sumă de lei ce urmează a fi avute în vedere la determinarea rezultatului fiscal.

Ca deficiență controlul a reținut și următorul aspect:

- în luna noiembrie 2011 societatea a întocmit următorul articol contabil:

612 = 462 lei

"Cheltuieli cu redevențele,
locațiile de gestiune și chirile"

"Creditori diverși"

Urmare solicitării organelor de inspecție fiscală societatea nu a prezentat documente justificative privind înregistrarea pe cheltuieli a acestei sume, aceasta fiind justificată ca reprezentând arenda cuvenită arendașilor și neînregistrată în anii anteriori.

Față de acestea, în timpul inspecției fiscale s-a procedat la determinarea arende datorate corespunzător fiecărui an potrivit contractelor de arendă prezentate de societate, înregistrate la consiliile locale în a căror rază teritorială se află bunurile arendate potrivit Legii nr.16/1994. Determinarea s-a făcut în corelare cu suprafețele raportate de societate la A.P.I.A., confirmate de consiliile locale (suprafețe care au fost avute în vedere și la estimarea veniturilor din producție neînregistrate de societate) și ținând cont de prevederile din contractele de arendă și contractele de asociere încheiate referitoare la nivelul arende, modalitatea și termenul de plată al acesteia.

Potrivit situației prezentată în anexa nr.21 aferent anului 2009 societatea trebuia să evidențieze în contabilitate cheltuieli cu arenda cuvenită în cuantum de lei și a înregistrat în contabilitate costuri de această natură în valoare totală de lei, cu lei mai puțin.

La reașezarea acestor cheltuieli corespunzător exercițiului financiar la care ele se referă s-a ținut cont de prevederile punctelor 41 și 45 din Ordinul nr.1752/2005, precum și de dispozițiile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...].

Față de cele prezentate, s-a stabilit la data de 31.12.2009 un profit impozabil în valoare totală de lei, aferent căruia a fost calculat un impozit în sumă totală de lei, cu lei mai mare față de cel înregistrat și declarat de societatea verificată.

ANUL 2010 [...]

- în mod eronat societatea nu a considerat nedeductibile cheltuielile cu sponsorizarea înregistrate în cursul anului, încălcând prin aceasta prevederile art.21 (4), lit.p) Cod fiscal;

- urmare verificării efectuate s-au constatat la nivelul anului 2010 consumuri înregistrate în contabilitate peste normativele stabilite și aprobate la nivel de societate fără a exista justificări fundamentale în acest sens. Analiza s-a efectuat pentru materiile prime și materialele principale utilizate, respectiv semințe pentru plantat, erbicide, fungicide, îngrășăminte chimice, combustibil utilizat pentru efectuarea lucrărilor agricole. Astfel, pornind de la cantitățile aprovizionate de societate, pe baza normativelor stabilite și aprobate la nivel de societate și a fișelor tehnologice întocmite pentru fiecare cultură [...] au rezultat aprovizionări al căror consum nu se justifică ca fiind efectuat pentru nevoile firmei, după cum urmează:

- semințe grâu kg (..... lei)
- semințe floarea soarelui saci (..... lei)
- semințe orzoaică kg (..... lei)
- semințe rapiță saci (..... lei) [...].

Față de cele de mai sus, în lipsa unei justificări pertinente și motivate privind consumul cantităților menționate anterior, pentru care societatea nu a demonstrat documentar ca fiind legal sau folosit după destinație, la control, în baza prevederilor art.21 (1) din Legea nr.571/2003 modificată și completată, cheltuielile respective au fost considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Așa cum am prezentat anterior detaliat pe fiecare cultură, corespunzător anului 2010 au fost estimate venituri suplimentare în cuantum de lei [...].

În anul 2010 societatea a beneficiat de subvenții din partea A.P.I.A. în cuantum de lei în cadrul următoarelor scheme:

- schema de plată unică pe suprafață - SAPS - lei
- schema pentru plăți naționale directe complementare - PNDCI - lei.

Controlul efectuat a constatat că societatea a evidențiat în contabilitate în anul 2010 venituri din subvenții de exploatare în sumă totală de lei compusă din:

- lei - subvenție încasată de la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură a județului Prahova aferentă anului 2009, venituri care au fost repuse de organele de inspecție fiscală corespunzător perioadei la care se referă (anul 2009);

- lei - parte din subvenția acordată de Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură a județului Prahova aferentă anului 2010.

Diferența de lei reprezentând subvenția solicitată și autorizată la plată de APIA pentru suprafața de ha teren arabil din 2010 a fost înregistrată în evidența contabilă a societății în anul următor cu ocazia încasării sumelor respective. [...].

Așa cum a fost prezentat și la anul 2009, în timpul inspecției fiscale s-a procedat la determinarea arendei datorate corespunzător fiecărui an potrivit contractelor dearendă prezentate de societate, [...].

Potrivit situației prezentate în anexa nr.31 aferent anului 2010 societatea trebuia să evidențieze în contabilitate cheltuieli cu arenda convenită în cuantum de lei și a înregistrat costuri de această natură în valoare totală de lei, cu lei mai puțin. [...].

- în anul 2010 au fost identificate situații în care societatea a efectuat livrări de bunuri (grâu, orzoaică) pe bază de aviz de însoțire a mărfii, fără a emite factura în termenul prevăzut la art.155 din Legea nr.571/2003 [...].

[...], pe baza cantităților livrate și a prețului practicat de societate la acest produs în anul 2010 s-au stabilit venituri neînregistrate în contabilitate în sumă totală de lei. [...].

În mod eronat în luna decembrie 2010 societatea a înregistrat ca și cheltuială deductibilă consumul de combustibil pentru autoturismele cu o greutate mai mică de 3,5 tone [...], valoarea totală de lei urmând a fi considerată la control cheltuială nedeductibilă. [...].

Față de cele prezentate, s-a stabilit la data de 31.12.2010 un profit impozabil în valoare totală de lei, aferent căruia a fost calculat un impozit în sumă totală de lei, din care s-au scăzut sponsorizări în limitele și potrivit art.21 (4), lit.p) din Legea nr.571/2003, modificată și completată, rămânând un impozit de plată de lei, cu lei mai mare față de cel înregistrat și declarat de societatea verificată.

ANUL 2011 [...]

- și în anul 2011 s-au constatat consumuri înregistrate în contabilitate peste normativele stabilite și aprobate la nivel de societate fără a exista justificări fundamentale în acest sens.

[...] au rezultat aprovizionări al căror consum nu se justifică ca fiind efectuat pentru nevoile firmei, după cum urmează:

- semințe porumb saci (..... lei)
- semințe floarea soarelui saci (..... lei)
- semințe rapiță saci (..... lei)
- combustibil nejustificat litri (..... lei) [...].

Așa cum am prezentat anterior detaliat pe fiecare cultură corespunzător anului 2011 au fost estimate venituri suplimentare în cuantum de lei [...].

[...] în anul 2011 societatea a beneficiat de subvenții din partea A.P.I.A. în cuantum de lei în cadrul următoarelor scheme:

- schema de plată unică pe suprafață - SAPS - lei
- schema pentru plăți naționale directe complementare - PNDCI - lei.

La nivelul anului 2011 societatea a evidențiat în contabilitate venituri din subvenții de exploatare în sumă totală de lei compusă din:

- lei - subvenție încasată de la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură a județului Prahova aferentă anului 2010, venituri care au fost repuse de organele de inspecție fiscală corespunzător perioadei la care se referă (anul 2010);

- lei - subvenție pentru motorină;

- lei - parte din subvenția acordată de Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură a județului Prahova aferentă anului 2011.

Diferența de lei reprezentând subvenția solicitată și autorizată la plată de APIA pentru suprafața de ha teren arabil aferentă anului 2011 nu a fost înregistrată în evidența contabilă a societății până la finele perioadei ce face obiectul prezentei inspecții fiscale (respectiv 31.12.2011). [...].

Așa cum am arătat și la anii anteriori, ca deficiență controlul a reținut și următorul aspect:

- în luna noiembrie 2011 societatea a întocmit următorul articol contabil:

612 = 462 lei

"Cheltuieli cu redevențele, "Creditori diverși"

locațiile de gestiune și chirile"

Urmare solicitării organelor de inspecție fiscală societatea nu a prezentat documente justificative privind înregistrarea pe cheltuieli a acestei sume, aceasta fiind justificată ca reprezentând arenda cuvenită arendașilor și neînregistrată în anii anteriori.

[...], potrivit situației prezentate în anexa nr.35, a rezultat că în anul 2011 societatea trebuia să evidențieze în contabilitate cheltuieli cu arenda cuvenită în cuantum de lei și a înregistrat costuri de această natură în valoare totală de lei, cu lei mai mult. [...].

- și în cursul anului 2011 au fost identificate situații în care societatea a efectuat livrări de bunuri (porumb, rapiță, sorg) pe bază de aviz de însoțire a mărfii, fără a emite factura în termenul prevăzut la art.155 din Legea nr.571/2003 modificată și completată. [...].

[...], cu valoarea de lei urmează a fi majorată masa profitului impozabil [...].

Față de cele prezentate, s-a stabilit la data de 31.12.2011 un profit impozabil în valoare totală de lei, aferent căruia a fost calculat un impozit în sumă totală de lei, din care s-au scăzut sponsorizări în limitele și potrivit art.21 (4) lit.p) din Legea nr.571/2003, modificată și completată, rămânând un impozit de plată de lei, cu lei mai mare față de cel înregistrat și declarat de societatea verificată. [...].

Urmare constatărilor prezentate anterior, în contul impozitului pe profit s-a stabilit la nivelul perioadei verificate (27.01.2009 - 31.12.2011) un impozit pe profit suplimentar în cuantum de lei (..... lei - an 2009; lei - an 2010; lei - an 2011).

Aferent impozitului suplimentar au fost calculate majorări de întârziere până la data de2012 în baza art.120 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, modificată și completată, în valoare totală de lei, situația analitică fiind prezentată în anexa nr.39.

S-a aplicat și penalitatea de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale potrivit art.120 indice 1, al.2, lit.c) din același act normativ, aceasta însumând lei (anexa nr.39). [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

Prin **Raportul de inspecție fiscală** încheiat în data de2012 la S.C. "....." S.R.L. Ploiești, organele A.I.F. Prahova au verificat modul de constituire, evidențiere și declarare a **impozitului pe profit** pe perioada **27 ianuarie 2009 - 31 decembrie 2011**, deficiențele constatate la această obligație fiscală fiind contestate integral de societatea comercială.

Obiectul principal de activitate al S.C. "....." S.R.L. Ploiești îl constituie "**Activități în ferme mixte (cultura vegetală combinată cu creșterea animalelor)**" - cod CAEN 150.

Pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată datorate de societatea comercială în sumă totală de lei, din care lei impozit pe profit și lei accesorii aferente (..... lei dobânzi și lei penalități de întârziere).

Pe ani fiscali, situația se prezintă astfel:

- anul 2009: față de pierderea fiscală în sumă de lei stabilită de societatea comercială și impozitul minim raportat în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit profit impozabil în sumă de lei și un impozit pe profit de plată în sumă de lei, cu lei mai mult față de impozitul pe profit înregistrat și declarat de societate;

- anul 2010: față de pierderea fiscală în sumă de lei stabilită de societatea comercială și impozitul minim raportat în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit profit

impozabil în sumă de lei și un impozit pe profit de plată în sumă de lei, cu lei mai mult față de impozitul pe profit înregistrat și declarat de societate;

- anul 2011: față de profitul impozabil în sumă de lei stabilit de societatea comercială și impozitul pe profit calculat și raportat în sumă de lei, la inspecția fiscală s-a stabilit profit impozabil în sumă de lei și un impozit pe profit de plată în sumă de lei, cu lei mai mult față de impozitul pe profit înregistrat și declarat de societate.

Astfel, pe total perioadă verificată, la control a fost majorat rezultatul fiscal stabilit de societatea comercială cu suma totală de lei reprezentând venituri neînregistrate și cheltuieli nedeductibile fiscal (..... lei pentru anul 2009 + lei pentru anul 2010 + lei pentru anul 2011), care a condus la stabilirea diferenței suplimentare de impozit pe profit în sumă de lei, contestată.

Suma totală de lei cu care a fost majorat rezultatul fiscal stabilit de societatea comercială se compune din:

1) lei reprezintă venituri suplimentare din vânzarea cerealelor stabilite prin estimare, conform prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile art.6, art.105 alin.(1) și art.67 alin.(1) și (3) din Codul de procedură fiscală, actualizat (..... lei pe anul 2009 + lei pe anul 2010 + lei pe anul 2011);

2) lei reprezintă venituri din subvenții neînregistrate de societatea comercială, contrar prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal (..... lei pe anul 2009 + lei pe anul 2010 - lei pe anul 2011);

3) lei reprezintă venituri neînregistrate din livrările de bunuri efectuate pe bază de aviz de expediție, fără a fi emisă factura fiscală, contrar prevederilor art.19 alin.(1) și art.155 alin.(1) din Codul fiscal (..... lei în anul 2010 + lei în anul 2011);

4) lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal înregistrate de societatea comercială cu arenda, contrar prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal (-..... lei pe anul 2009 - lei pe anul 2010 + lei pe anul 2011);

5) lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal înregistrate de societatea comercială cu materii prime și materiale nejustificate, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal (..... lei pe anul 2010 + lei pe anul 2011);

6) lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal înregistrate de societatea comercială cu sponsorizarea în anul 2010, contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal;

7) lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal privind consumul de combustibil pentru autoturisme cu o greutate mai mică de 3,5 tone, destinate exclusiv transportului de persoane, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal - aspect necontestat.

1. Referitor la veniturile din agricultură estimate în sumă de lei

* Suma de lei cu care a fost majorat rezultatul fiscal stabilit de societatea comercială se compune din: lei venituri estimate pe anul 2009, lei venituri estimate pe anul 2010 și lei venituri estimate pe anul 2011.

În conformitate cu adresa vicepreședintelui A.N.A.F. nr.807030/27.01.2012, Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova a solicitat Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Prahova informații privind producțiile medii la hectar obținute pe total județ, precum și producțiile medii la hectar obținute pe raza localităților unde societatea verificată a raportat suprafețe agricole pentru culturile de grâu comun, floarea soarelui, porumb, orz/orzoaică, rapiță, sorg, în anii agricoli 2009 – 2010 și 2010 – 2011, pentru a fi analizate în corelație cu producția obținută și înregistrată în evidența contabilă de către S.C. "....." S.R.L. Ploiești.

Răspunsurile cu privire la datele solicitate au fost transmise de către Diracția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Prahova cu adresa înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr...../.....2012.

Urmare corelării informațiilor din conținutul acestui document cu datele reflectate în evidența contabilă a societății, au fost identificate o serie de neconcordanțe. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat anterior (R.I.F. nr./.....2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr./.....2012) și care a vizat taxa pe valoarea adăugată, organele de

inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare ca urmare a comparării producției medii la hectar la culturile declarate și înregistrate de S.C. “.....” S.R.L., respectiv grâu consum, floarea soarelui, porumb, rapiță, orzoaică, sorg, și cele medii realizate pe raza localităților unde societatea a raportat astfel de culturi comunicate de Direcția pentru Agricultură Prahova, producții care se situează cu mult peste media înregistrată de unitatea verificată.

Facem precizarea că societatea comercială a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. / 2012 cu privire la taxa pe valoarea adăugată, însă prin Decizia nr. / 2012 emisă de D.G.F.P. Prahova contestația a fost respinsă ca nedepusă în termenul legal.

La nivelul anului 2009 au fost estimate venituri suplimentare aferente culturilor de porumb și floarea soarelui în cuantum de lei, corespunzător anului 2010 au fost estimate venituri suplimentare în cuantum de lei aferente culturilor de porumb, floarea soarelui și orzoaică, iar corespunzător anului 2011 au fost estimate venituri suplimentare în cuantum de lei aferente culturilor de grâu și sorg. Pe total perioadă verificată – ianuarie 2009 – decembrie 2011 – au fost estimate venituri suplimentare în sumă totală de lei (..... lei + lei + lei) care, prin Raportul de inspecție fiscală nr. / 2012, contestat, au fost luate în calcul la stabilirea rezultatului fiscal din fiecare an verificat în parte.

* Societatea comercială susține următoarele:

- Adresa vicepreședintelui A.N.A.F. nr.807030/27.01.2012 are caracter intern, nefiind publicată în monitorul oficial, și dă doar o indicație în privința solicitării de informații de la direcțiile agricole județene cu privire la producțiile medii la hectar pentru a fi analizate cu producția obținută și înregistrată în evidențele contabile.

- Calculul veniturilor suplimentare, efectuat fără legătură cu realitatea economică, contravine Reglementărilor contabile conforme cu directiva a IV-a a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009, cât și Codului fiscal;

- Estimarea efectuată de organele fiscale reprezintă o supraevaluare a veniturilor reale, fără corespondență în creanțe sau stocuri, încălcându-se principiul prudenței;

- Veniturile suplimentare calculate de organul fiscal nu se regăsesc în societate ca intrări sau creșteri de active (stocuri, bani, creanțe etc) sau reduceri ale datoriilor, ci dimpotrivă ca măriri de datorii (cu impozitele și taxele) sau descreșteri de active (ieșiri de bani pentru plata TVA și impozit pe profit);

- În niciun act normativ nu se face trimitere la adresa Direcției agricole sau altă instituție abilitată.

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, rezultă următoarele:

Pe baza precizărilor privind efectuarea inspecției fiscale la contribuabilii având ca obiect de activitate producția și livrarea de cereale și plante tehnice, precizări cuprinse în adresa nr.807030/27.01.2012 emisă de către Ministerul Finanțelor Publice – A.N.A.F. – Cabinet Vicepreședinte, organele de inspecție fiscală au întocmit situația cheltuielilor efectuate în vederea realizării producției agricole și situația veniturilor realizate din cultura cerealelor și a plantelor tehnice pe suprafețe cultivate de S.C. “.....” S.R.L. Ploiești.

Întrucât producțiile medii la hectar înregistrate de societatea verificată s-au situat cu mult sub nivelul producțiilor medii la hectar comunicate de D.A.D.R. Prahova, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea veniturilor din perioada verificată, avându-se în vedere suprafețele agricole cultivate, producțiile agricole medii la hectar obținute la nivelul județului Prahova (comunicate de instituțiile abilitate) și prețul mediu de vânzare practicat de S.C. “.....” S.R.L. Ploiești.

Stabilirea veniturilor suplimentare în sumă totală de lei, respectiv majorarea bazei de impunere cu această sumă s-a efectuat în conformitate cu prevederile art.67 alin.(1) și alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, respectiv:

“Art.67. - Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.”

Pe baza datelor și informațiilor deținute la nivelul A.I.F. Prahova, precum și a datelor și informațiilor solicitate și obținute în timpul inspecției fiscale, organele de control au utilizat pentru estimarea bazei de impunere metodele prevăzute la art.2 lit.c) “metoda marjei” din Ordinul A.N.A.F. nr.3389/2011 și pct.1.3 din Anexa la ordin.

Conform celor menționate în R.I.F., organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, din care cităm:

“Art.6. - Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Art.105. - Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

În R.I.F. se face precizarea că în cazul tuturor culturilor, înregistrarea în contabilitate a producțiilor obținute s-a făcut pe baza cantităților înscrise în facturile de vânzare și nu în funcție de cantitatea recoltată efectiv de pe terenurile cultivate. Deși societatea a întocmit fișe de magazie pentru produse, în aceste fișe au fost înregistrate livrările efectuate pe baza facturilor emise în loc de a fi înregistrate ieșirile pe bază de aviz de expediție, așa cum se prevede în Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.3512/2008.

Deși administratorul societății comerciale a oferit organelor de inspecție fiscală explicații în scris privind cauzele ce au contribuit la obținerea de producții agricole sub media celor realizate la nivelul județului Prahova, aceste explicații nu au fost reținute la control, din următoarele motive:

- Direcția Agricolă Județeană Prahova a comunicat producțiile agricole medii realizate la nivelul județului ținând cont de toți factorii existenți în perioada analizată, respectiv potențial productiv redus, suprafețe noi cultivate, utilizarea semințelor necertificate etc., inclusiv a factorilor pedoclimatici.

- Pentru justificarea lipsei producției în anul 2009, societatea a prezentat un proces verbal încheiat în data de 25.08.2009 întocmit de administratorii societății, potrivit căruia întreaga suprafață a fost calamitată. Însă, potrivit datelor din evidența contabilă a societății, a rezultat că aceasta nu a beneficiat în anul 2009 de despăgubiri pentru calamități naturale, iar potrivit răspunsului transmis de D.A.D.R. Prahova, zona respectivă nu a fost încadrată în categoria zonelor cu astfel de fenomene. Din contră, din datele furnizate de D.A.D.R. Prahova, a rezultat faptul că în zonele și pentru culturile însămânțate de societatea verificată, au fost înregistrate producții.

- Referitor la costurile mari și producția mică înregistrate de societate în anul 2010, comparativ cu cele înregistrate de societate în anul 2011, societatea susține că această situație a fost cauzată de faptul că 2010 a fost primul an în care s-au lucrat terenurile. Însă această afirmație nu a fost reținută de organele de inspecție fiscală întrucât, pe de-o parte, anumite suprafețe cultivate au fost însămânțate și în anul anterior, iar pe de altă parte, societatea nu a dovedit că unele terenuri nu au fost cultivate.

- Pentru justificarea producțiilor mici înregistrate în anii 2010 și 2011, societatea comercială a prezentat la inspecția fiscală un studiu agrochimic efectuat de Oficiul de Studii Pedologice și Agrochimice Prahova, înregistrat sub nr...../16.01.2012. Însă, studiul a fost efectuat în perioada octombrie 2011 și a avut ca obiectiv efectuarea unei analize agrochimice în vederea determinării necesarului de amendamente și îngrășăminte pe care le necesită

suprafețele deținute spre cultivare de S.C. "....." S.R.L., fiind finalizat prin întocmirea unui plan de fertilizare și a unor centralizatoare privind necesarul de amendamente și îngrășăminte chimice.

- În ceea ce privește invocarea în susținerea contestației a prevederilor pct.34, 41, 46, 252 alin.(1) din Reglementările contabile conforme cu directiva a IV-a a CEE aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009, precum și a art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată și a art.19 alin.(1) din Codul fiscal, precizăm următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea comercială a efectuat și înregistrat cheltuieli, fără să evidențieze și contrapartida acestor cheltuieli, respectiv producția obținută și în consecință veniturile pentru care s-au efectuat cheltuielile.

În această situație au fost aplicate prevederile Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr.3389/2011, estimarea bazei de impunere fiind făcută în concordanță cu dispozițiile art.6, art.67 alin.(1) și (3) și art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, așa cum am arătat și mai sus.

Prin estimarea veniturilor nu s-a făcut o "*supraevaluare a veniturilor reale*", așa cum se susține în contestație, întrucât veniturile au fost stabilite pornind de la cheltuielile efectuate, suprafețele însămânțate, producțiile medii la hectar realizate pe raza localităților unde societatea a însămânțat culturi.

La estimare au fost avute în vedere și informațiile cuprinse în adresa emisă de D.A.D.R. Prahova, conform prevederilor art.2 lit.c) din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere și pct.1.3 din Anexa la ordin.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că veniturile estimate la control din activitatea agricolă în sumă totală de lei au fost corect determinate de organele de inspecție fiscală și ele au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare la impozitul pe profit pe anii 2009, 2010 și 2011, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la veniturile din subvenții neînregistrate în sumă de lei

* În conformitate cu adresa vicepreședintelui A.N.A.F. nr.807030/27.01.2012, Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova a solicitat Agenției de Plăți și Intervenție Pentru Agricultură (A.P.I.A.) - Centrul Județean Prahova, informații privind subvențiile pe suprafețele cultivate de care a beneficiat S.C. "....." S.R.L. Ploiești în perioada anilor 2009 - 2011.

Răspunsurile cu privire la datele solicitate au fost transmise de către A.P.I.A. Prahova cu adresa înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr...../.....2012.

Astfel, conform acestei adrese, S.C. "....." S.R.L. a beneficiat de subvenții în sumă totală de lei din partea A.P.I.A. în cadrul schemei de plată unică pe suprafață și în cadrul schemei pentru plăți naționale directe complementare, din care subvenții în sumă de lei pentru anul 2009, în sumă de lei pentru anul 2010 și în sumă de lei pentru anul 2011, din care societatea comercială a înregistrat suma de lei, respectiv: lei în anul 2010 și lei în anul 2011, iar diferența de venituri din subvenții în sumă de lei (..... lei - lei) nu a fost înregistrată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea comercială nu a înregistrat veniturile din subvenții în evidența contabilă a perioadei pentru care ele au fost acordate, subvențiile fiind reflectate în contabilitate în perioada în care au fost încasate, fiind încălcate prevederile art.19 din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.41, pct.45 și pct.196 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.1.752/2005, respectiv pct.36 alin.(1) și (2), pct.42 și pct.236 alin.(1) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.3.055/2009. Având în vedere că subvențiile au fost solicitate de societatea comercială anual, cu referire la suprafața agricolă utilizată (exploatăată) în anul respectiv, la inspecția fiscală s-a considerat că sumele autorizate la plată de către A.P.I.A. sunt destinate să compenseze cheltuieli efectuate pentru aceleași suprafețe și corespunzător aceluiași perioade.

Astfel, cu subvențiile în sumă de lei solicitate de societate în anul 2009 pentru suprafața agricolă utilizată (exploatată) în acest an și înregistrate în evidența contabilă a societății în luna iulie 2010, cu ocazia încasării lor, la inspecția fiscală a fost reîntregit venitul impozabil aferent anului 2009.

În anul 2010 societatea comercială a înregistrat venituri din subvenții în sumă totală de lei, din care lei subvenții aferente anului 2009, repuse la inspecția fiscală în veniturile aferente anului 2009 și lei subvenții aferente anului 2010, parte din subvențiile în sumă totală de lei acordate de A.P.I.A. pentru anul 2010. Cu diferența de subvenții acordate de A.P.I.A. pentru anul 2010 în sumă de lei (..... lei - lei), înregistrată de societatea comercială pe veniturile aferente anului 2011, la inspecția fiscală a fost reîntregit venitul impozabil aferent anului 2010. De asemenea, a fost redus venitul impozabil al anului 2010 cu subvențiile în sumă de lei aferente anului 2009, rezultând o diferență de subvenții în sumă de lei (..... lei - lei) cu care au fost majorate veniturile impozabile ale societății comerciale pentru anul 2010.

În anul 2011 societatea comercială a înregistrat venituri din subvenții pentru suprafața exploatată în sumă totală de lei, din care lei subvenții aferente anului 2010 repuse la inspecția fiscală în veniturile aferente anului 2010 și lei subvenții aferente anului 2011, parte din subvențiile în sumă totală de lei acordate de A.P.I.A. pentru anul 2011. Cu diferența de subvenții acordate de A.P.I.A. pentru anul 2011 în sumă de lei (..... lei - lei), neînregistrată de societatea comercială pe veniturile aferente anului 2011, la inspecția fiscală a fost reîntregit venitul impozabil aferent anului 2011. De asemenea, a fost redus venitul impozabil al anului 2011 cu subvențiile în sumă de lei aferente anului 2010, rezultând o diferență de subvenții în sumă de - lei (..... lei - lei) cu care au fost diminuate veniturile impozabile ale societății comerciale pentru anul 2011.

* Societatea comercială susține următoarele:

- Organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile pct.46 din Reglementările contabile conforme cu directiva a IV-a a CEE aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009, respectiv evidențierea în contabilitate a evenimentelor și operațiunilor economico-financiare se face așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. În baza acestor prevederi, societatea a înregistrat veniturile din subvenții în perioada deciziilor de aprobare a subvențiilor, care concordă cu perioada încasării lor.

- Înregistrarea acestor venituri doar pe baza unei cereri de plată și a documentației întocmite de societate înseamnă înregistrarea de venituri fără document justificativ, care contravine reglementărilor legale.

- Invocarea de către organul fiscal a art.19 din Codul fiscal întărește modul corect de înregistrare efectuat de societate deoarece acest articol se referă la veniturile realizate și nu la cele solicitate.

- Pct.45 din Reglementările contabile conforme cu directiva a IV-a a CEE aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009 precizează că înregistrarea trebuie făcută pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor, în cazul analizat aceste documente fiind decizia de aprobare și documentul de plată.

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, rezultă următoarele:

În fapt, în anii 2009, 2010 și 2011 S.C. "....." S.R.L. a beneficiat de subvenții reprezentând acordarea de plăți în cadrul schemelor de sprijin pe suprafață utilizată în sumă totală de lei, venituri care nu au fost înregistrate de societate în veniturile anului pentru care au fost solicitate, ci au fost înregistrate în veniturile anului în care au fost încasate, fapt ce a determinat influențarea rezultatului fiscal aferent anilor respectivi.

În drept, în cauză sunt aplicabile prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art.19. - Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

Potrivit art. 6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice operațiune economico-financiară efectuată trebuie consemnată în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare de către operatorii economici se efectuează potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1752/2005, cu modificările și completările ulterioare - în vigoare până la 31.12.2009, respectiv aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009, cu modificările și completările ulterioare - începând cu data de 01.01.2010.

Conform pct. 36 alin.(1) și (2) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009, "36. - (1) Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

(2) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli."

La pct.42 din Reglementările contabile se prevede: "42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. [...]"

De asemenea, la pct.236 alin.(1) din Reglementările contabile se precizează: "(1) Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze."

Precizăm că aceleași prevederi legale au fost valabile și în anul 2009, conform art.41, art.45 și art.196 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.1752/2005.

Din analiza textelor de lege mai sus menționate, rezultă că la stabilirea profitului impozabil sunt luate în calcul ca și cheltuieli deductibile acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar subvențiile se recunosc ca venituri ale perioadei în care sunt efectuate cheltuielile corespunzătoare.

În cazul de față, se constată că societatea comercială a evidențiat cheltuielile efectuate cu culturile agricole în anul 2009, respectiv în anul 2010 și în anul 2011, în perioadele în care acestea au fost efectuate, însă subvențiile primite de la A.P.I.A. pentru compensarea unor cheltuieli aferente campaniilor agricole nu au fost înregistrate ca venituri ale perioadei corespunzătoare cheltuielilor efectuate.

Potrivit Reglementărilor contabile mai sus citate, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Astfel, subvențiile se recunosc pe o bază sistematică drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze, respectând totodată scopul acordării acestor subvenții, respectiv acela de a acoperi, parțial sau total, anumite cheltuieli efectuate de producătorii agricoli.

Se reține că organele de inspecție fiscală, odată cu înregistrarea subvențiilor în veniturile anului pentru care acestea au fost acordate, au diminuat baza de impunere a anului în care societatea a înregistrat subvențiile primite în evidența contabilă, astfel:

- cu suma de lei organele de inspecție fiscală au majorat baza de impunere a anului 2009 și concomitent au diminuat cu aceeași sumă baza impozabilă aferentă anului 2010;

- cu suma de lei organele de inspecție fiscală au majorat baza de impunere a anului 2010 și concomitent au diminuat cu aceeași sumă baza impozabilă aferentă anului 2011;

- cu suma de lei reprezentând subvenții neînregistrate, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impunere a anului 2011, această sumă reprezentând și diferență suplimentară totală cu care au fost majorate veniturile impozabile ale societății comerciale în perioada verificată.

Astfel, pe total perioadă verificată (ianuarie 2009 - decembrie 2011), pentru sumele provenind din sprijinul pe suprafață utilizată deja înregistrate de societate în evidența contabilă a anului în care acestea au fost încasate și transferul lor de către organele de inspecție fiscală în anul corespunzător pentru care au fost acordate subvențiile, influența fiscală constă doar în generarea de accesorii, fără calcul de impozit pe profit suplimentar, iar pentru suma de lei provenită din sprijinul pe suprafață neînregistrată ca venit din subvenții de către societate în anul 2011 se datorează impozit pe profit, cât și accesorii aferente.

Referitor la susținerile din contestație, precizăm următoarele:

Așa cum rezultă din articolele de lege mai sus citate, legiuitorul nu a avut în vedere prevederi speciale pentru subvențiile din agricultură, la pct. 196 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.1752/2005, respectiv la pct.236 alin.(1) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009 precizându-se cu claritate că toate subvențiile se recunosc drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care acestea urmează să le compenseze.

Mai mult, din analiza alin.(2) al art.236 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009: "(2) În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente.", rezultă cu claritate că, indiferent de momentul încasării subvențiilor, acestea se recunosc ca venituri ale perioadei în care au fost efectuate cheltuielile pentru compensarea cărora au fost acordate subvențiile.

Societatea contestatoare susține că invocarea de către organul fiscal a pct.41 și 45 din Reglementările contabile conforme cu directiva a IV-a a CEE este parțială, punctul 45 având următoarea formulare: "*Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor*".

Însă, pct.45 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.1752/2005 precizează: "*45. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.*"

Fraza completată de contestator face parte din pct.42 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009, respectiv:

"*42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.*

Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)."

Astfel, conform acestor prevederi, la determinarea rezultatului fiscal al unei perioade, se va ține cont de veniturile și cheltuielile realizate în acel an financiar, indiferent de data încasării veniturilor, așa cum este cazul subvențiilor încasate de societatea comercială, ca și de data plății cheltuielilor, iar înregistrarea în evidența contabilă se face pe baza documentației și a cererilor unice de plată pe suprafața utilizată adresate A.P.I.A.. În plus, veniturile din subvenții nu reprezintă contravaloarea unei livrări sau prestări, ci subvențiile sunt destinate acoperirii diferențelor de preț, acoperirii pierderilor etc.

Concluzionând cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au luat în calcul la determinarea profitului impozabil aferent anilor 2009, 2010 și 2011 ca și venituri impozabile subvențiile acordate pentru compensarea unor cheltuieli aferente

campaniilor agricole 2009, 2010 și 2011, iar pentru diferența de venituri din subvenții neînregistrate în sumă de lei se datorează bugetului de stat impozitul pe profit aferent.

Față de cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la veniturile neînregistrate din livrarea bunurilor în sumă de lei

* Organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2010 și 2011 societatea comercială a efectuat livrări de bunuri (grâu, respectiv porumb, rapiță) pe bază de aviz de însoțire a mărfii, fără a emite factură în termenul prevăzut la art.155 alin.(1) din Codul fiscal.

Urmare confruntării datelor înscrise de societate în avizele de însoțire a mărfii, cu cele din facturile emise, respectiv din documentele privind utilizarea mărfurilor pentru consum propriu, la inspecția fiscală au fost identificate livrări de bunuri nejustificate prin emiterea ulterioară a facturilor.

În conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal, pe baza cantităților livrate și a prețurilor practicate de societate pentru fiecare produs în parte, au fost stabilite venituri neînregistrate în contabilitate în sumă totală de lei, din care lei venituri aferente anului 2010 și lei venituri aferente anului 2011.

* Societatea comercială susține că trimiterea mărfurilor cu avize de însoțire în anii 2010 și 2011 s-a realizat în conformitate cu prevederile contractuale pentru asocierea în participație, formă contractuală care nu presupune emiterea facturii, ci doar întocmirea decontului de venituri și cheltuieli. Astfel, din punct de vedere al impozitului pe profit efectul este zero, valoarea venitului fiind egală cu valoarea cheltuielii cu stocul respectiv.

În ceea ce privește cantitatea livrată în baza avizului nr...../.....2010, se susține că organul fiscal trebuia să ia în calcul greșeala de scriere, având la bază ca document justificativ contractul de comodat care impunea acest fapt.

*** Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

Conform prevederilor art.155 alin.(1) din Codul fiscal, "*(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art.141 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.*"

La art.134¹ alin.(1) din Codul fiscal, se precizează: "*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol*".

Astfel, în baza acestor prevederi legale, societatea comercială trebuia să emită facturi către beneficiari cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a avut loc livrarea bunurilor pe baza avizelor de expediție.

Societatea comercială susține că trimiterea mărfurilor cu avize de însoțire s-a făcut în conformitate cu prevederile contractelor de asociere în participație, formă contractuală care nu presupune emiterea facturii ci doar a decontului de venituri și cheltuieli.

Însă, conform datelor înscrise în raportul de inspecție fiscală și anexeii nr. 32 la raport, societatea contestatoare are încheiate contracte de arendă cu diverse persoane fizice și persoane juridice și contracte de asociere în participațiune cu trei societăți comerciale, contracte în baza cărora se obligă să plătească, în schimbul punerii la dispoziție a terenului, diverse cantități de produse agricole.

Din prevederile contractuale rezultă că în fapt, atât în cazul contractelor de arendă, cât și în cadrul contractelor de asociere în participare, a avut loc un schimb care a implicat o prestare de serviciu - punerea la dispoziție de terenuri, pentru o livrare de bunuri - produse agricole, caz în care se aplică prevederile art.130 din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.8 alin.(1) din Normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv:

- "Art. 130. - În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată."

- "8. (1) Operațiunile prevăzute la art. 130 din Codul fiscal, includ orice livrări de bunuri/prestări de servicii a căror plată se realizează printr-o altă livrare/prestare, precum:

a) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a serviciului de prelucrare/obținere a produselor agricole;

b) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendei, care constituie o prestare de servicii."

Astfel, predarea produselor agricole către persoanele fizice și juridice cu care societatea contestatoare are încheiate contracte dearendă și contracte de asociere în participare, în schimbul pământului luat în folosința acesteia, constituie o livrare de bunuri cu plată, operațiune care implică emiterea facturilor fiscale.

De altfel, din analiza anexei nr.32 la raport rezultă că societatea comercială a efectuat livrări de produse agricole, fără a emite și facturi fiscale, și către alte societăți comerciale cu care societatea verificată nu are încheiate contracte dearendă sau asociere în participare.

În ceea ce privește avizul de expediție nr./.....2010, societatea comercială susține că de fapt acesta conține o greșeală de scriere, respectiv "T - C", în loc de "T - D", cu acesta societatea având încheiat contract de comodat.

Însă societatea comercială nu prezintă documente care să justifice această afirmație, simpla anexare a contractului de comodat încheiat între S.C. "....." S.R.L. și dl. S.D. nefiind o dovadă a greșelii de scriere invocate în contestație.

Concluzionând cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că sunt venituri neînregistrate în evidența contabilă livrările în sumă totală de lei (..... lei în anul 2010 și lei în anul 2011) efectuate de societatea comercială pe baza avizelor de însoțire a mărfurilor, fără a emite facturi, venituri supuse impozitării la control.

Față de cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la cheltuielile nedeductibile cu arenda în sumă de lei

* În perioada verificată 2009 - 2011, societatea a înregistrat pe costuri cheltuieli cu arenda în sumă totală de lei (..... lei în anul 2009 + lei în anul 2010 + lei în anul 2011), din care suma de lei a fost înregistrată în luna noiembrie 2011 prin articolul contabil 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirile" = 462 "Creditori diverși".

Societatea comercială nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative privind înregistrarea pe cheltuieli a acestei sume, motivând că suma de lei reprezintă arenda convenită arendașilor și neînregistrată în anii anteriori.

Față de această motivație și având în vedere contractele dearendă prezentate de societate și înregistrate la consiliile locale în a căror rază teritorială se află bunurile arendate, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea arende datorate corespunzător fiecărui an. Determinarea s-a făcut în corelare cu suprafețele raportate de societate la A.P.I.A., confirmate de consiliile locale și ținând cont de prevederile din contractele dearendă și contractele de asociere încheiate referitoare la nivelul arende, modalitatea și termenul de plată al acesteia.

La reșezarea cheltuielilor cu arenda corespunzător exercițiului financiar la care se referă acestea au fost avute în vedere prevederile pct.41 și pct.45 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (pentru anul 2009), respectiv prevederile pct.36 alin.(1) și (2) și pct.42 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (pentru anii 2010 și 2011), precum și prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, cheltuiala cu arenda pe care societatea comercială avea dreptul de a o înregistra în evidența contabilă (calculată la control) a fost în sumă totală de lei, din care lei pentru anul 2009, lei pentru anul 2010 și lei pentru anul 2011.

Diferența dintre cheltuiala cu arenda înregistrată în evidența contabilă (mai mare) și cheltuiala cu arenda pe care societatea avea dreptul să o înregistreze (mai mică) este în sumă totală de lei (..... lei - lei), sumă stabilită la control ca nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

Pe ani fiscali, au rezultat diferențe de cheltuieli cu arenda neînregistrate în sumă de lei (anii 2009 și 2010), dar și diferențe înregistrate în plus în sumă de lei (anul 2011).

Diferențele neînregistrate pentru anii 2009 și 2010 în sumă de lei (..... lei - lei) și respectiv în sumă de lei (..... lei - lei) au fost luate în calcul la inspecția fiscală ca și cheltuieli deductibile la stabilirea rezultatului fiscal al anilor 2009 și 2010.

Aferent anului 2011 societatea trebuia să evidențieze în contabilitate cheltuieli cu arenda în sumă totală de lei, însă a înregistrat costuri de această natură în sumă totală de lei, cu lei mai mult. Diferența în sumă de lei (..... lei - lei) pentru care societatea comercială nu a prezentat documente justificative a fost luată în calcul la inspecția fiscală ca și cheltuială nedeductibilă fiscal la stabilirea rezultatului anului 2011, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

* Societatea comercială susține următoarele:

- Reglementările contabile conforme cu directiva a IV-a a CEE arată cum trebuie înregistrate cheltuielile și veniturile în conformitate cu principiile contabile, "*fără a interzice însă dreptul societății de a înregistra aceste cheltuieli*".

- Corelând pct.36 alin.(1) din Reglementările contabile, cu prevederile contractelor de arendă și asocierie, cheltuielile cu sumele care se datorează pentru arendă se produc la momentul producerii veniturilor, respectiv la momentul recoltării producției, funcție de care se calculează arenda, ori recoltarea devine posibilă în exercițiul următor celui în care se fac lucrările agricole.

- O parte din terenuri sunt preluate și în asocierie de la persoane juridice. Conform acestor contracte și reglementărilor în materie, sumele care se datorează asociaților se înregistrează pe cheltuieli la momentul finalizării producției obținute, nu la momentul lucrărilor agricole așa cum pretinde organul fiscal.

* **Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

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

"Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

Art. 21. - (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

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; [...]"

- **O.M.F.P. nr. 1.752/2005** pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare:

"SECȚIUNEA 6 - PRINCIPII CONTABILE GENERALE

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

45. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli."

- **O.M.F.P. nr. 3.055/2009** pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

"PRINCIPII CONTABILE GENERALE

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

(2) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.

42. - *Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.*"

*** Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

Conform prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, conform Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, mai sus citate, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc, și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit, fiind înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente. Conform principiului independenței exercițiului, se va ține cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

În cazul de față, contractele de arendă și asociere sunt încheiate la începutul campaniei agricole, în anul anterior recoltării, ele producând efecte de la data încheierii lor. Astfel, cheltuielile cu arenda se recunosc în anii în care au fost încheiate contractele și nu în anii în care a fost plătită contravaloarea lor, conform prevederilor pct.41 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.1752/2005 și pct.36 alin.(1) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009.

Pct.36 alin.(2) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009, invocat de societatea contestatoare în susținerea contestației, nu poate fi aplicat în cazul analizat întrucât veniturile din producția recoltată și cheltuielile cu arenda sunt rezultatul direct, însă nu și concomitent al contractelor de arendă.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au repus cheltuielile cu arenda corespunzător fiecărui exercițiu financiar, având în vedere suprafața luată în arendă, arenda cuvenită, modalitatea și termenul de plată prevăzute în contractele încheiate.

În ceea ce privește suma de lei înregistrată pe costuri în anul 2011 și reprezentând tot cheltuieli cu arenda, precizăm că pentru această sumă nu au fost prezentate documente justificative, fiind astfel o cheltuială nedeductibilă fiscal în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal pentru care societatea datorează bugetului de stat impozitul pe profit aferent.

Menționăm că la stabilirea cheltuielilor cu arenda deductibile fiscal, organele de inspecție fiscală au luat în calcul tabelele cu proprietarii de terenuri, corespunzătoare fiecărui an, potrivit contractelor de arendă prezentate de societate, înregistrate la consiliile locale în a căror rază teritorială se află bunurile arendate potrivit Legii arendării nr.16/1994. Determinarea s-a făcut în corelare cu suprafețele raportate de societate la A.P.I.A., confirmate de consiliile locale și ținând cont de prevederile din contractele de arendă și contractele de asociere încheiate referitoare la nivelul arendei, modalitatea și termenul de plată al acesteia. Precizăm că, potrivit art.6 alin.(4) din Legea arendei nr.16/1994, cu modificările și completările ulterioare, sunt valabile și opozabile numai contractele de arendare încheiate în scris și înregistrate la consiliul local, în condițiile legii.

Față de cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

5. Referitor la cheltuielile cu materii prime și materiale nejustificate în sumă de lei

* Organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2010 și 2011 societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă consumuri de materii prime și materiale peste normativele stabilite și aprobate la nivel de societate, fără o justificare fundamentată.

Analiza a fost efectuată pentru materiile prime și materialele principale utilizate, respectiv semințe pentru plantat, erbicide, fungicide, îngrășăminte chimice, combustibil utilizat pentru efectuarea lucrărilor agricole. Aprovizionările al căror consum nu a fost justificat de societate ca fiind efectuat pentru nevoile firmei au fost stabilite având în vedere normativele stabilite și aprobate la nivel de societate și fișele tehnologice întocmite pentru fiecare cultură.

Astfel, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, aferent anului 2010 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de lei reprezentând consumuri nejustificate de semințe grâu, floarea soarelui, orzoaică, rapiță, iar aferent anului 2011 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de lei reprezentând consumuri nejustificate de semințe porumb, floarea soarelui, rapiță și combustibil.

* Societatea comercială susține că sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de lei (..... lei + lei), întrucât ele îndeplinesc cerințele prevăzute de pct.262 din Reglementările contabile conforme cu directiva a IV-a a CEE, respectiv reprezintă valori plătite pentru consumuri de stocuri.

*** Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

Societatea comercială a întocmit și aprobat norme de consum, precum și fișe tehnologice pentru fiecare cultură.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2010 și 2011 societatea comercială a efectuat achiziții de bunuri, pe care ulterior le-a evidențiat în contabilitate ca și cheltuieli ale perioadei, cheltuieli care depășesc normele de consum proprii, stabilite de societate. Au fost înregistrate depășiri ale normelor de consum la semințele de grâu, de floarea soarelui, rapiță, orzoaică - lei în anul 2010, precum și la semințele de porumb, de floarea soarelui, rapiță și motorină - lei în anul 2011.

Justificările prezentate de societate în nota explicativă nu au fost reținute de organele de inspecție fiscală, întrucât:

- prin definiție, norma de consum include, pe lângă celelalte elemente, și pierderi datorate procesului tehnologic, precum și pierderi de altă natură;
- la stabilirea consumurilor justificate, deci a cheltuielilor deductibile, organele de inspecție fiscală au avut în vedere limitele maxime stabilite de societate prin normativele proprii;
- în cazul culturilor de porumb și floarea soarelui, pentru a justifica consumul suplimentar de semințe societatea comercială a prezentat procese verbale de reînsămânțarea unor părți din terenurile cultivate, luate în calcul de organele de inspecție fiscală la stabilirea cheltuielilor deductibile fiscal.

În susținerea contestației societatea comercială invocă prevederile art.262 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009, respectiv: "262. - (1) Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru: - consumuri de stocuri și servicii prestate, de care beneficiază entitatea; [...]". Însă, așa cum am arătat mai sus, pentru cheltuielile în sumă totală de lei (..... lei + lei) societatea comercială nu a prezentat justificări pertinente, nedovedind că societatea comercială este beneficiara acestor consumuri.

Conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, "(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.", astfel că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de lei care depășesc limita maximă a normelor de consum proprii stabilite de societate, contribuabilul nejustificând aceste consumuri în interesul activității sale impozabile.

Drept urmare, societatea datorează bugetului de stat impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal susmenționate.

Față de cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

6. Referitor la cheltuielile nedeductibile cu sponsorizarea în sumă de lei

* Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2010 societatea comercială a înregistrat cheltuieli cu sponsorizările în sumă de lei, care în mod eronat nu au fost considerate nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal al perioadei, așa cum prevede art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal.

* Societatea comercială sustine că toate cheltuielile cu sponsorizarea au fost făcute cu respectarea legii, iar calculul în sine efectuat de societate s-a încadrat în prevederile art.21 alin.(4) din Codul fiscal, fiind regularizat sine die prin raportul de inspecție fiscală.

* Art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal precizează următoarele:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, [...], scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:

- 1. 3% din cifra de afaceri;*
- 2. 20% din impozitul pe profit datorat. [...]."*

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, rezultă următoarele:

Din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă că în anii 2010 și 2011 societatea comercială a efectuat sponsorizări, din care lei în anul 2010 și lei în anul 2011. Cheltuielile cu sponsorizarea efectuate în anul 2010 nu au fost considerate de societatea comercială nedeductibile fiscal, contrar prevederilor art. 21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal, iar la stabilirea de către societate a impozitului pe profit aferent anului 2010 sumele nu au fost scăzute din impozitul pe profit datorat, așa cum se precizează la același articol de lege. Precizăm că la stabilirea rezultatului fiscal al anului 2011 aceste cheltuieli au fost luate în calcul ca nedeductibile fiscal de către societatea comercială și sumele au fost scăzute din impozitul pe profit datorat, fiind respectat întocmai art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal.

Astfel, doar pentru anul 2010 organele de inspecție fiscală au refăcut calculul privind sponsorizările, conform prevederilor legale mai sus citate, prin considerarea sumei de lei ca și cheltuială nedeductibilă fiscal și prin scăderea concomitentă din impozitul pe profit datorat pe anul 2010 a cheltuielilor cu sponsorizarea în sumă de lei reprezentând limita legală.

Pentru anul 2011 cheltuielile cu sponsorizarea în sumă de lei au fost scăzute integral din impozitul pe profit stabilit la inspecția fiscală, ele încadrându-se în limita legală.

Față de cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

7. Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei) aferente impozitului pe profit, precizăm că acestea au fost calculate în concordanță cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, iar conform principiului de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*" și având în vedere cele prezentate la pct. 1) - 6) din prezenta decizie, sunt legal datorate de societatea comercială bugetului general consolidat al statului.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din Ploiești, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei, din care:

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

2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Prahova în termen de 6 luni de la data primirii.

DIRECTOR EXECUTIV,