

**DECIZIA nr. ... din ...  
privind soluționarea contestației depusă de  
S.C. X SRL  
înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr. ...**

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 – Serviciul de inspecție fiscală ... prin adresa nr. ..., înregistrată la DGFP TULCEA sub nr. ..., asupra contestației formulată de S.C. X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. ... privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sumă de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei (dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, alin.(1) din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport cu data de primire a Raportului de Inspecție fiscală nr. ... și a Deciziei de impunere nr. ... (potrivit semnăturii de primire pe adresa de înaintare atașată în copie la dosarul cauzei - ...) și data depunerii contestației la DGFP Tulcea sub nr. ....

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual și confirmată cu ștampila societății, conform prevederilor art. 206 din OG 92/2003R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206, 207, și 209 din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, SC X SRL, cu sediul în mun. Tulcea, str....., nr....., bl....., sc....., ap....., jud. Tulcea, identificată prin CUI RO ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Tulcea sub nr. ..., prin contestația înregistrată la DGFP Tulcea sub nr. ... solicită „revocarea” Deciziei de impunere nr.... și a Raportului de inspecție fiscală nr.... precum și exonerarea la plată a obligațiilor fiscale stabilite prin acestea.

Astfel, organul de soluționare contestației reține că petenta contestă total Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. ... în sumă totală de ... reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei (dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei), cu motivațiile următoare:

**1. Referitor la veniturile din subvenții bonuri valorice**

Petenta nu este de acord cu stabilirea suplimentară a sumei de ... lei ca urmare a înregistrării în 2006 a unor venituri-subvenții (bonuri valorice), invocând art.19, alin.(1) din cod fiscal coroborat cu pct.13 din HG 44/2004, „*veniturile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al*

*perioadei fiscale la care se referă. Prin urmare indiferent când a fost înregistrat acest venit el afectează impozitul pe profit din anul 2005, astfel că stabilirea unei creanțe bugetare nu mai este posibilă ca urmare a prescrierii acestui drept.”*

**2. Referitor la cheltuielile din dobânzi și diferențe de curs valutar.**

Societatea contestă suma de ...lei care reprezintă baza suplimentară impozabilă rezultată din dobânzi și diferențe de curs valutar.

Pe ani la acest punct contestatara reține următoarele sume:

- pentru 2006 – suma de ... lei;
- pentru 2007 – suma de ... lei;
- pentru 2008 – suma de ... lei;
- pentru 2009 – suma de ... lei;
- pentru 2010 – suma de ... lei;
- pentru 2011 – suma de ... lei, motivând:

*„...trebuie spus că pe fiecare an în parte prevederile art.23 din c.fiscal au fost respectate în totalitate, existând toate premisele (împrumuturi bancare, grad de îndatorare) ca diferențele de curs valutar din toți anii și dobânzile din aceeași perioadă să fie considerate cheltuieli deductibile. Sumele evidențiate ca și cheltuieli nedeductibile din diferențe de curs valutar în anul 2008 au fost evidențiate de societate și înscrise în contul 665 „Diferențe de curs valutar”, dar controlul le-a evidențiat fără a verifica balanța de verificare contabilă din perioada respectivă.”*

*„...suma de ... lei, menționată ca aferentă anului 2006, este de fapt aferentă anului 2005...Fiind din acest an, stabilirea unei obligații bugetare suplimentare nu mai este posibilă datorită prescrierii.”*

**3. Referitor la cheltuieli deduse de contestatară, aferente facturilor emise de societăți inactive.**

Contestatară nu este de acord cu faptul că organele de inspecție fiscală nu i-au acordat drept de deducere chetuielilor efectuate în relațiile comerciale cu societăți inactive (SC I SRL și SC N SRL) astfel:

- pentru 2008 – suma de ... lei;
- pentru 2009 – suma de ... lei;
- pentru 2010 – suma de ... lei;
- pentru 2011 – suma de ... lei, motivând:

*„(...) cele două societăți comerciale nu devin inactive ca urmare a propriei voințe, ci că ar fi fost declarate de către președintele ANAF....dacă măsura adoptată de către Președintele ANAF nu poate fi supusă discuției, comunicarea și luarea la cunoștință a acestor ordine este absolut necesar a se proba. Cu alte cuvinte, intimata trebuie să arate că ordinele respective au și fost comunicate destinatarilor (așa cum în mod expres prevăd dispozițiile art.78<sup>1</sup>, alin.(2)și (9) din c.p.fiscală) și nu numai că au fost emise. Simpla publicare a acestora pe site-*

*ul ANAF este insuficientă pentru că nu există o echivalare legală a comunicării cu publicarea pe site.”*

Astfel petenta menționează că partenerilor în discuție (SC I SRL și SC N SRL), nu li s-a comunicat nimic care să genereze o modificare de comportament fiscal, „iar sarcina comunicării probei revenea intimei”.

#### 4. Referitor la compararea producției și vânzarea sub prețul de producție.

a) Petenta nu este de acord cu faptul că organele de inspecție fiscală au mărit baza la care se aplică impozitul pe profit prin înlăturarea cheltuielilor făcute la culturile de mazăre și orzoaică pentru faptul că prețul de vânzare al produselor finite ar fi mai mic decât costurile de producție.

Societatea motivează astfel: „În al doilea rând, nu există o condiționare legală între prețul de cost al producției unei culturi și prețul de vânzare al acesteia.

*(...)Numai aceste elemente erau suficiente pentru a nu se reține drept nedeductibil acest tva.*

*Cu toate acestea, chiar depășind aceste elemente de logică, prepușii intimei au greșit în mod flagrant în reținerile lor absolut teoretice pentru că nu au luat în considerare în elementele de cost și subvenția primită pentru culturile respective. Ar fi ajuns în acest mod la concluzia existenței unor costuri de producție mai mici decât prețurile de vânzare și astfel tot eșafodajul reținerilor lor ar fi dispărut.”*

b) SC X SRL nu este de acord cu faptul că organele de inspecție fiscală, pentru a mări baza de impozitare, a reconsiderat cheltuielile deductibile pentru culturi compromise de rapiță, sorg, mazăre, floarea soarelui respectiv pe cantitățile de produse pe care societatea le-a considerat pierderi datorită operațiunilor de transport, de condiționare, de evaporare, pierderi considerate de organele de control ca nejustificate.

#### 5. Referitor la cheltuielile cu combustibili, piese auto, reparații

SC X SRL nu este de acord faptul că organele de inspecție nu au acordat drept de deducere cheltuielilor cu combustibilii, piesele de schimb, reparațiile auto – motivând că personalul nu putea fi transportat la ferma unde se realizează coordonarea agricolă, la punctele de pază, decât cu mașini de teren, întrucât drumurile de acces sunt extrem de accidentate (mașinile de transport persoane- peste 9 locuri neputând fi folosite); „Toate aceste activități se fac exclusiv în scopul producției agricole, adică în folosul operațiunilor taxabile și de aceea cheltuielile cu mașinile și cu combustibilul ori reparația acestora sunt făcute în folosul realizării de producție agricolă. Autovehiculele în discuție sunt în cea mai mare parte autoutilitare neînmatriculate pentru circulația pe drumurile publice și neîndeplinind astfel condiția de –vehicule rutiere- stipulată de codul fiscal”.

*„Pe de altă parte, cheltuielile făcute la acest capitol se încadrează la excepția prevăzută de art.21, alin.(4), lit.t) punctul 1 din Codul Fiscal și, deci toate aceste cheltuieli sunt cât se poate de deductibile fiscal.”*

#### 6. Referitor la cheltuielile cu sponsorizarea și cu consultanța managerială

*„În ambele situații reținerile din raport și decizia de impunere sunt eronate deoarece ele s-au făcut în concordanță cu legislația în vigoare.*

*În privința sponsorizării, apreciem că greșeala prepușilor intimatei a constat în aceea că verificarea s-a limitat doar la balanțe nu și la registrul de evidență fiscală.*

*În privința consultanței există îndeplinite toate cerințele textului citat de către intimată și chiar dacă prepușilor intimatei în subiectivitatea lor li s-a părut că nu ar fi necesară această activitate. Contestatoarea are un acționariat majoritar format dintr-o societate comercială luxemburgheză, care până la intrarea pe profit a SC X SRL, a investit milioane de euro în activitatea agricolă a acesteia (acționar pentru care, conform procedurilor din societățile multinaționale, apelarea la consultanța externă este ceva foarte obișnuit. Pentru acest lucru a fost nevoie permanentă de întocmirea de planuri de consultanță în legătură cu direcția de dezvoltare a firmei, planuri care au fost remise în permanență acționarului luxemburghez. De asemenea, strategia de dezvoltare a conducerii executive a firmei s-a bazat pe această consultanță, astfel că necesitatea acesteia este cât se poate de evidentă.”*

#### 7. Referitor la ștornări

*„În privința ștornărilor menționate în raportul de inspecție constatările intimatei sunt din nou eronate, aceste operațiuni fiind corect evidențiate în contabilitate, precum și consecințele acestora corect stabilite, fără nici o influență asupra profitului impozabil.”*

În finalul contestației petenta menționează: *„Față de toate aceste considerente, solicităm să admiteți contestația fiscală și să dispuneți exonerarea contestatoarei de la plata sumelor imputate.”*

II. Organele fiscale din cadrul DGFP Tulcea - Activitatea de Inspecție Fiscală, au efectuat o inspecție fiscală privind verificarea modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat la S.C. X SRL din mun.Tulcea, str..., nr..., bl..., sc..., Ap....

Verificarea a cuprins perioada ... și s-a efectuat în baza facturilor fiscale, a notelor contabile, a balanțelor de verificare, precum și în baza celorlalte acte și situații puse la dispoziție de către reprezentantul legal al societății.

Ca urmare a inspecției fiscale efectuată de Activitatea de Inspecție Fiscală, la S.C. X SRL, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... s-a emis Decizia de impunere nr. ..., prin care s-a stabilit în sarcina SC X SRL următoarele:

În perioada ... s-au constatat suplimentar, venituri impozabile în sumă de ... lei ce provin din nerespectarea prevederilor art.19, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, în speță contribuabilul nu a înregistrat subvențiile (bonuri valorice) primite în anul 2006, ele fiind înregistrate în anul 2007.

În anul 2006 s-a diminuat pierderea fiscală cu suma de ... lei potrivit art. 19, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 13 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în speță în luna ianuarie 2006 contribuabilul înregistrează eronat operațiuni de ajustări a conturilor din clasa 1 până la clasa 5, afectând astfel contul 117 „rezultatul reportat” și depunând declarația rectificativă 101 aferentă anului 2005.

În perioada menționată mai sus s-au diminuat cheltuielile deductibile cu dobânzile și diferențele de curs valutar întrucât au fost reportate din perioada precedentă, respectiv anul 2005, cu suma de ... lei, în conformitate cu art.23, alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În perioada ... s-au diminuat veniturile impozabile cu suma de ... lei ce provine din nerespectarea prevederilor art. 19, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, în speță contribuabilul a înregistrat eronat în anul 2007 subvențiile (bonuri valorice) primite în anul 2006 în sumă de ... lei (aceste venituri au fost repuse în anul 2006) și nu a înregistrat veniturile impozabile în sumă de ... lei, reprezentand subvenții (cupoane valorice).

În perioada menționată mai sus s-au constatat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei ce provin din nerespectarea prevederilor art. 21, alin (3), lit b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art.21, alin.(4), lit.f) din același act normativ; în speță contribuabilul a înregistrat cheltuieli cu deplasări în străinătate fără a respecta prevederile menționate mai sus.

În perioada **01.01.2008-31.12.2008** s-au diminuat veniturile impozabile cu suma de ... lei și cheltuielile de exploatare cu suma de ... lei ce provin din nerespectarea prevederilor art.82, alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în speță contribuabilul nu a întocmit corect declarația “101” privind impozitul pe profit aferent anului 2008.

În perioada menționată mai sus s-au constatat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei ce provin din:

- ... lei – agentul economic nu a înregistrat în totalitate cheltuielile nedeductibile reprezentand amenzi și penalități încălcând art.21, alin.(4), lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- ... lei – contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de un contribuabil inactiv (SC N SRL) încălcând art.21, alin.(4), lit.r) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare;
- ... lei – contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu prestări servicii fără a putea face dovada necesității acestora așa cum este prevăzut în art. 21, alin (4), lit m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare. Organele de control precizează că aceste prestări de servicii au fost analizate și prezentate în RIF ....2010;
- ... lei – contribuabilul a înregistrat eronat factura emisă în roșu de către SC A SRL, respectiv a evidențiat-o ca o factură cu sume pozitive, dublând astfel cheltuiala, încălcând prevederile art.19, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În perioada ...s-au majorat veniturile impozabile cu suma de ... lei și cheltuielile de exploatare cu suma de ... lei ce provin din nerespectarea prevederilor art.82, alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contribuabilul neîntocmind corect declarația "101" privind impozitul pe profit aferent anului 2009.

În perioada menționată mai sus s-au constatat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei ce provin din:

- ... lei - contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de contribuabili inactivi (SC N SRL și SC I SRL) încălcând prevederile art.21, alin.(4), lit.r) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare;
- ... lei – contribuabilul a înregistrat cheltuieli, reprezentând combustibil și reparații auto, altele decât cea a persoanei cu funcție de conducere, încălcând prevederile art.21, alin.(4), lit.t) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art. 21, alin.(3), lit.n) din același act normativ;
- ... lei – contribuabilul a înregistrat cheltuieli reprezentând culturi compromise în anul 2009, fără a deține contracte de asigurare, încălcând prevederile art.21, alin.(4), lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În perioada ... s-au diminuat veniturile impozabile cu suma de ... lei și cheltuielile de exploatare cu suma de ... lei ce provin din nerespectarea prevederilor art.82, alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contribuabilul neîntocmind corect declarația "101" privind impozitul pe profit aferent anului 2010.

În perioada menționată mai sus s-au majorat veniturile cu suma de ... lei ce provin din faptul că operatorul economic comercializează produse din producția proprie la un preț mai mic față de cel de producție, nerespectând prevederile art.19, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare potrivit. Astfel, contribuabilul vinde o

cantitate de mazăre de ... kg la un preț de 0,4792 lei/kg, mai mic cu 0, 5818 lei/kg față de prețul de producție de 1,061 lei/kg, preț recalculat în urma reconsiderării cheltuielilor. Rezultă deci, că operatorul economic a diminuat profitul societății cu o bază impozabilă în sumă de ... lei (... kg x 0, 5818 lei/kg = ... lei ) operatorul economic comercializează o cantitate de orzoaică din producția proprie ... kg la un preț de 0,394 lei/kg, mai mic cu 0, 5464 lei/kg față de prețul de producție de 0,9404 lei/kg. Rezultă deci, că operatorul economic a diminuat profitul societății cu o bază impozabilă în sumă de ... lei (... kg x 0, 5464 lei/kg = ... lei).

În anul 2010 s-au constatat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei ce provin din:

- ... lei – contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de un contribuabil inactiv (SC I SRL), încălcând prevederile art.21, alin.(4), lit.r) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare;
- ... lei - contribuabilul a înregistrat cheltuieli, reprezentând combustibil și reparații auto altele decăt cea a persoanei cu funcție de conducere încălcând prevederile art.21, alin.(4), lit.t) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art.21, alin.(3), lit.n) din același act normativ;
- ... lei - contribuabilul nu a înregistrat în evidența contabilă facturi de ștornă emise de SC Y, SC Z SRL și facturi neînregistrate de terți (SC F și SC Y SRL) încălcând prevederile art.19, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare;
- ... lei - contribuabilul a înregistrat cheltuieli reprezentând culturi compromise în anul 2010, fără a deține contracte de asigurare și pierderi la producțiile de floarea soarelui (... kg x 0.508 preț producție) și de mazăre (... kg x 1,061 preț producție recalculat în urma reconsiderării cheltuielilor). În fapt operatorul economic întocmește procese verbale prin care constată că ...kg floarea soarelui și ... kg mazăre sunt fără valoare comercială, scăzându-le din gestiune, încălcând prevederile art.21, alin.(4), lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare;
- ... lei – contribuabilul a înregistrat parțial cheltuieli nedeductibile cu sponsorizările efectuate încălcând prevederile art.21, alin.(4) lit.p) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În perioada ... s-au majorat veniturile cu suma de ... lei ce provin din nerespectarea prevederilor art. 19, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, în luna martie și august 2011 operatorul economic înregistrează în cont 6588.1 cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei reprezentând cheltuieli pentru culturi compromise (rapiță și sorg) cheltuieli fără a se obține venituri. Organele de inspecție fiscală menționează faptul că aceste pierderi nu reprezintă pierderi tehnologice. iar potrivit pct.6, alin.(7) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare: "*Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii*

*sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art.128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă "sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată".*

Pentru anul 2011, s-au diminuat cheltuielile cu suma de ... lei ce provin din nerespectarea prevederilor art.21, alin.(4), lit.t) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art.21, alin.(3), lit.n) din același act normativ întrucât contribuabilul a înregistrat cheltuieli, reprezentând combustibil și reparații auto altele decăt cea a persoanei cu funcție de conducere.

Pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit în sumă totală de ... lei, astfel:

- pentru anul 2006 – impozit pe profit în sumă de ... lei;
- pentru anul 2007 – impozit pe profit în sumă de - ... lei;
- pentru anul 2008 – impozit pe profit în sumă de ... lei;
- pentru anul 2009 – impozit pe profit în sumă de ... lei;
- pentru anul 2010 – impozit pe profit în sumă de ... lei;
- pentru anul 2011 – impozit pe profit în sumă de ... lei.

Pentru debitul principal reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, s-au calculat accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând: dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a susținerii petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă au fost stabilite în conformitate cu prevederile legale prin decizia de impunere nr. ..., obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sumă totală de ... lei reprezentând: impozit pe profit în sumă de ... lei și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de ...lei.**

**În fapt**, organele de control din cadrul DGFP Tulcea - Activitatea de Inspecție Fiscală, au efectuat o inspecție fiscală privind verificarea modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat la S.C. X SRL din mun.Tulcea, str....., nr....., bl....., sc....., Ap.....

Verificarea a cuprins perioada ... și s-a efectuat în baza facturilor fiscale, a notelor contabile, a balanțelor de verificare, precum și în baza celorlalte acte si situații puse la dispoziție de către reprezentantul legal al societății.



Ca urmare a inspecției fiscale efectuată de Activitatea de Inspecție Fiscală, la S.C. X SRL, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TL ... s-a emis Decizia de impunere nr. ..., prin care s-a stabilit în sarcina SC X SRL impozit pe profit în sumă totală de ... lei, astfel:

- pentru anul 2006 – impozit pe profit în sumă de ... lei;
  - pentru anul 2007 – impozit pe profit în sumă de - ... lei;
  - pentru anul 2008 – impozit pe profit în sumă de ... lei;
  - pentru anul 2009 – impozit pe profit în sumă de ... lei;
  - pentru anul 2010 – impozit pe profit în sumă de ... lei;
  - pentru anul 2011 – impozit pe profit în sumă de ... lei;
- și obligații fiscale accesorii în sumă de ... lei.

Petenta nu este de acord cu diferențele stabilite, formulând astfel contestație cu motivațiile prezentate la capitolul I.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal respectiv HG 44/2004 și OG 92/2003R privind codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, O.M.F.P. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. 2137/2011, O.G. nr. 99 din 29 august 2000, republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață.

### **1.Referitor la veniturile din subvenții (bonuri valorice)**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat, suplimentar, venituri impozabile în sumă de ... lei ce provin din neînregistrarea subvențiilor (bonuri valorice) primite în anul 2006, ele fiind înregistrate în anul 2007.

În anul 2006 s-a diminuat pierderea fiscală cu suma de ... lei întrucât în luna ianuarie 2006 contribuabilul înregistrează eronat operațiuni de ajustări a conturilor din clasa 1 până la clasa 5, afectând astfel contul 117 „rezultatul reportat” și depunând declarația rectificativă 101 aferentă anului 2005.

Societatea petentă contestă „*suma de ... lei...ca urmare a înregistrării în anul 2006 a unor venituri-subvenții (bonuri valorice)*”...întrucât s-a prescris dreptul de a stabili obligații fiscale.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal respectiv HG 44/2004, O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2006 s-a diminuat pierderea fiscală cu suma de ... lei potrivit art. 19, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 13 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în speță în luna ianuarie 2006 contribuabilul înregistrează eronat operațiuni de ajustări a conturilor din clasa 1 până la clasa 5, afectând astfel contul 117 „rezultatul reportat” și depunând declarația rectificativă 101 aferentă anului 2005.

Art.19 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal

*“(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.”*

Punctul 13 din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

*“Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”*

Deși societatea petentă contestă „suma de ... lei...ca urmare a înregistrării în anul 2006 a unor venituri-subvenții (bonuri valorice)” precizăm că din analiza Raportului de inspecție fiscală ..., reiese faptul că suma aferentă veniturilor din subvenții care reprezintă bonuri valorice primite de contribuabil în anul 2006 este de ... lei și nu ... lei.

Societatea a primit subvențiile în anul 2006 în schimb **le-a înregistrat eronat în anul 2007**. Organele de inspecție fiscală au diminuat veniturile anului 2007 reprezentând subvenții (bonuri valorice) în sumă de ... lei și le-a repus în anul 2006, majorând astfel veniturile acestui an.

Tot pentru anul 2007 echipa de inspecție fiscală a majorat veniturile cu suma de ... lei, reprezentând subvenții, respectiv bonuri valorice. Astfel pentru anul 2007 veniturile diminuate au fost în sumă de ... lei =... lei-... lei

Perioada supusă verificării, inițial, a fost .... Întrucât SC Delta-Rom Agriculture SRL Tulcea a depus bilanțul aferent anului 2011 și urmare verificării cu control anticipat a sursei tva, în vederea soluționării deconturilor mai sus menționate, au fost constatate diferențe ce influențează impozitul pe profit, s-a procedat la extinderea inspecției fiscale pentru sursa impozit pe profit pentru perioada ....

Referitor la prescripția sumelor stabilite pentru anul 2006, menționăm că inspecția fiscală s-a efectuat în perioada ..., ..., ... și ....

Din cele mai sus menționate rezultă că inspecția fiscală a fost suspendată pe o perioadă de 13 luni.

OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală prevede:

Art. 91

*“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”*

**Art. 92\*) Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale**

*(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:*

*a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;*

*b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;*

*c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.*

**(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:**

*a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;*

***b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;***

*c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;*

*d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.*

Astfel, rezultă că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale - ...2011 și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale respectiv ....2012.

Având în vedere cele mai sus menționate urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire impozitul pe profit aferent bazei suplimentare stabilită de organele de inspecție fiscală constând în venituri din subvenții (bonuri valorice).

**2. Referitor la cheltuielile din dobânzi și diferențe de curs valutar.**

**În fapt**, pentru anul 2006 s-au diminuat cheltuielile deductibile cu dobânzile și diferențele de curs valutar întrucât au fost reportate din perioada precedentă, respectiv anul 2005, cu suma de ... lei.

Societatea petentă contestă suma de ... lei care reprezintă „baza suplimentară impozabilă rezultată din dobânzi și diferențe de curs valutar”.

Pe ani la acest punct contestatara reține următoarele sume:

- pentru 2006 – suma de ... lei;
- pentru 2007 – suma de ... lei;
- pentru 2008 – suma de ... lei;
- pentru 2009 – suma de ... lei;
- pentru 2010 – suma de ... lei;
- pentru 2011 – suma de ... lei.

**În drept**, se fac aplicabile prevederile art.23 din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.*

*(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora.*

*(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin. (1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin. (1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.”*

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației depusă de SC ... SRL, organele de inspecție fiscală prezintă situația de fapt care a dus la diminuarea cheltuielilor deductibile cu dobânzile și diferențele de curs valutar în sumă de ... lei, aferente anului 2006 astfel:

- societatea depune declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2005 înregistrat sub nr.... (anexată la dosarul contestației) în care este prevăzută pierdere fiscală de preluat în anul 2006, suma de ... lei; declarația corespunde cu datele din evidența contabilă, respectiv balanța de verificare întocmită la ... prezentată de societate.

- în ianuarie 2006 SC X SRL face ajustări aferente conturilor de la clasa 101 la 581, ajustări care nu au legătură cu conturile de venituri sau cheltuieli,

înregistrări care ar fi avut influență asupra rezultatului reportat, respectiv pierderii fiscale; urmare acestor ajustări societatea depune alte două declarații 101 rectificative înregistrate sub nr..../2007 respectiv .../2008 aferente anului 2005 cu alte sume neregăsite în evidența contabilă măbind astfel pierderea fiscală de preluat în declarația aferentă anului 2006 nejustificat cu suma de ... lei.

- în prima declarație ce corespunde evidenței contabile, cheltuielile cu dobânzile nedeductibile fiscal, care nu sunt reportate pentru perioada următoare figurează suma de ... lei iar în ultima declarație 101 depusă la cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate din perioada precedentă este preluată fără nici o justificare suma de ... lei (rezultând o diferență de ... lei).

În concluzie organele de inspecție fiscală au luat în calcul ca fiind corect depusă prima declarație 101 aferentă anului 2005, iar societatea a luat în calcul la cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate din perioada precedentă, respectiv anul 2005, din ultima declarație 101 depusă, astfel nejustificând diferența în sumă de ... lei.

În urma celor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au respectat prevederile art.23 din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, diminuând cheltuielile deductibile cu dobânzile și diferențele de curs valutar în sumă de ... lei, aferente anului 2006, întrucât au fost reportate din perioada precedentă, respectiv anul 2005.

Deși societatea petentă contestă suma de ... lei „*aferentă cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar*” și reține pe ani următoarele sume:

- pentru 2006 – suma de ... lei;
- pentru 2007 – suma de ... lei;
- pentru 2008 – suma de ... lei;
- pentru 2009 – suma de ... lei;
- pentru 2010 – suma de ... lei;
- pentru 2011 – suma de ... lei;

organul de soluționare contestații menționează că **numai pentru anul 2006 organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe la impozit pe profit aferente cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar în sumă de ... lei, motivate de petentă în cuprinsul contestației.**

Având în vedere cele mai sus menționate urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la impozitul pe profit aferent bazei suplimentare stabilită de organele de inspecție fiscală constând în cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar.

Pentru ceilalți ani, sumele contestate de petentă se prezintă astfel:

- pentru anul 2007 – suma de ... lei reprezintă cheltuieli înregistrate cu deplasări în străinătate fără a fi prezentate documente justificative;
- pentru anul 2008 – suma de ... lei reprezintă neînregistrarea în totalitate a cheltuielilor nedeductibile cu amenzi și penalități;

- pentru anul 2009 – suma de ... lei reprezintă cheltuieli aferente combustibililor și reparațiilor auto tratate la punctul 5 din contestație;
- pentru 2010 – suma de ... lei reprezintă cheltuieli aferente combustibililor și reparațiilor auto tratate la punctul 5 din contestație;
- pentru 2011 – suma de ... lei reprezintă cheltuieli aferente combustibililor și reparațiilor auto tratate la punctul 5 din contestație.

Întrucât SC X SRL nu motivează cheltuielile cu deplasările în străinătate precum și cheltuielile cu amenzi și penalități neînregistrate în totalitate în contabilitate, aferente anilor 2007, respectiv 2008 și potrivit art.206, alin.(1), lit.c) și d) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

*”(1)Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]*

***c) motivele de fapt și de drept***

***d) dovezile pe care se întemeiază [...]***

De asemenea, art.213, alin.(1) din același act normativ precizează :

*”(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.”*

Totodată conform prevederilor pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. 2137/2011:

*”Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respective.”*

Conform prevederilor pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. 2137/2011:

*”Contestația poate fi respinsă ca :*

*[...]*

***b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.”***

Având în vedere faptul că petenta nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlătore constatările organului de inspecție fiscală, urmează a se respinge ca nemotivată contestația formulată de SC X SRL cu privire la impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli.

Referitor la cheltuielile aferente combustibililor și reparațiilor auto aferente anilor 2009, 2010, 2011 menționăm că vor fi tratate la capitolul III punctul 5 din prezenta contestație.

Având în vedere cele mai sus menționate urmează a respinge ca nemotivată contestația cu privire la impozitul pe profit aferent bazei suplimentare stabilită de organele de inspecție fiscală constând în cheltuieli cu deplasările în străinătate și cheltuieli cu amenzi și penalități neînregistrate în totalitate în contabilitate.

### **3. Referitor la cheltuieli deduse de contestatară, aferente facturilor emise de societăți inactive.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui A.N.A.F. Contribuabilii inactivi cu care societatea a desfășurat relații comerciale sunt prezentați în R.I.F. ..., întocmit pentru TVA.

Contestatară nu este de acord cu faptul că organele de inspecție fiscală nu i-a acordat drept de deducere cheltuielilor efectuate în relațiile comerciale cu societăți inactive (SC I SRL și SC N SRL) astfel:

- pentru 2008 – suma de ... lei;
- pentru 2009 – suma de ... lei;
- pentru 2010 – suma de ... lei;
- pentru 2011 – suma de ... lei.

**În drept**, se fac aplicabile prevederile Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**Art. 11** *“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

*(1) 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.*

*(1<sup>^</sup>1) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

*(1<sup>^</sup>2) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Art.21“(4) **Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

r) **cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală;**

Art. 3 din O.M.F.P. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi prevede:

(1) *De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.*

(2) **Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.**

În urma prevederilor legale mai sus menționate se reține că societățile declarate inactice nu mai au dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special, iar documentele emise de către aceștia nu pot fi considerate documente justificative legale.

Totodată, se reține faptul că dreptul de deducere a cheltuielilor o au doar persoanele impozabile pentru achizițiile de bunuri și prestările de servicii, în condițiile în care dețin o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, reiese faptul că petenta și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor înscrise într-o serie de facturi fiscale emise de furnizorii S.C. I S.R.L. (declarat inactiv conform O.P.A.N.A.F nr. 1167/29.05.2009, începând cu data de 01.07.2009, reactivat conform O.P.A.N.A.F nr. 2249/30.07.2010, începând cu data de 17.10.2010) și S.C. N S.R.L. București, declarați inactivi prin ordin al O.P.A.N.A.F.

Astfel, având în vedere cele precizate, rezultă că facturile fiscale de achiziții mărfuri emise de către furnizorii sus amintiți, S.C. I S.R.L. și S.C. N Com S.R.L., (inactivi) nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care pentru documentele respective, SC X SRL nu poate beneficia de drept de deducere a cheltuielilor.

**Motivațiile petentei** "(...) *Dacă măsura adoptată de către Președintele ANAF nu poate fi supusă discuției, comunicarea și luarea la cunoștință a acestor ordine este absolut necesar a se proba. Cu alte cuvinte, intimata trebuie să arate că ordinele respective au și fost comunicate destinatarilor și nu numai că au fost emise.*" **nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în conformitate cu prevederile art.11, alin. (1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, comunicarea ordinelor prin care un operator economic este declarat inactiv se efectuează prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală: „(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile**



*efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. **Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală***”.

Analizând acest punct al contestației se observă că societatea petentă contestă eronat, următoarele sume distribuite pe ani:

- anul 2008 – suma de ... lei (corect este ... lei identificată ca cheltuială SC N SRL și evidențiată în anul 2008 – pag 7 din RIF iar diferența de ... lei nu este identificată în diferențele anului 2008);
- anul 2009 – suma de ... lei;
- anul 2010 – suma de ... lei;
- anul 2011 – suma de ... lei (suma este aferentă anului 2010 și reprezintă neînregistrarea în evidența contabilă a unor facturi de ștorno – pag.9 din RIF).

În urma celor mai sus menționate urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la impozitul pe profit aferent bazei suplimentare stabilită de organele de inspecție fiscală constând în cheltuieli în sumă de ... lei aferente facturilor emise de contribuabili inactivi: S.C. I S.R.L. București și S.C. N COM S.R.L. București.

#### **4. Referitor la compararea producției și vânzarea sub prețul de producție.**

**În fapt**, în perioada verificată, SC X SRL, a obținut venituri din comercializarea produselor agricole din producția proprie și achiziționate, venituri din subvenții de exploatare și de investiții. Societatea petentă comercializează produse din producția proprie la un preț mai mic față de prețul de producție. Astfel agentul economic nu a reconsiderat cheltuielile la nivelul veniturilor obținute (cheltuieli efectuate fără a obține venituri) și a înregistrat cheltuieli nedeductibile reprezentând pierderi de produse agricole din cauza rozătoarelor, a intemperiiilor sau alinieri între evidența contabilă și cea de gestiune.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal respectiv HG 44/2004, O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. 2137/2011, O.G. nr. 99 din 29 august 2000, republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață

La determinarea profitului impozabil s-au avut în vedere și prevederile Circularei ANAF nr. 807030/27.01.2012: „pentru soluționarea DNOR la această categorie de contribuabili (producători agricoli), se vor analiza, în mod obligatoriu, pe lângă celelalte elemente, și dinamica (evoluția) producției obținute și înregistrate, implicit a veniturilor declarate în anii anteriori apariției OUG nr.49/2011, comparativ cu producția și veniturile realizate ulterior. În cazul în care contribuabilii înregistrează costuri semnificative ulterior, în special aferente perioadei de după intrarea în vigoare a OUG nr.49/2011, în condiții comparabile, se va proceda la estimarea veniturilor aferente anilor anteriori și a TVA colectată, urmând a se stabili diferențele de plată, utilizându-se metodele de estimare prevăzute de lege. De asemenea, se vor solicita de la Direcțiile agricole județene date privind suprafețele deținute, cele cultivate, precum și producțiile medii la hectar obținute, pentru a fi analizate în corelație cu producția obținută și înregistrată în evidențele contabile.”

În anul 2009, contribuabilul a înregistrat cheltuieli nedeductibile înregistrate în cont 6588.1 sau direct din cont 345 în cont 711 debitor în sumă de ... lei bază impozabilă. Aceste cheltuieli nedeductibile reprezintă pierderi de produse agricole din cauza rozătoarelor, a intemperiiilor sau alinieri între evidența contabilă și cea de gestiune. Aceste cheltuieli reprezentând culturi compromise în anul 2009 au fost înregistrate de petentă fără a deține contracte de asigurare, încălcând prevederile art.21, alin.(4), lit.c) din Legea 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 din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI”.*

În anul 2010, contribuabilul a înregistrat cheltuieli nedeductibile înregistrate în cont 6588.1 sau direct din cont 345 în cont 711 debitor în sumă de ... lei bază impozabilă. Aceste cheltuieli nedeductibile reprezintă pierderi de produse agricole din cauza rozătoarelor, a intemperiiilor sau alinieri între evidența contabilă și cea de gestiune. Aceste cheltuieli reprezentând culturi compromise în anul 2010 au fost înregistrate de petentă fără a deține contracte de asigurare, încălcând prevederile art.21, alin.(4), lit.c) din Legea 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 din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI”.*

În anul 2010, SC X SRL comercializează produse din producția proprie la un preț mai mic față de cel de producție. Astfel, vinde o cantitate de mazăre ... kg la un preț de 0,4792 lei/kg, mai mic cu 0, 5818 lei/kg față de prețul de producție de 1,061 lei/kg, preț recalculat în urma reconsiderării cheltuielilor. Astfel, rezultă că petenta a diminuat profitul cu o bază impozabilă în sumă de ... lei (... kg x 0, 5818 lei/kg = ... lei).

De asemenea tot în anul 2010 societatea petentă comercializează o cantitate de orzoaică din producția proprie, ... kg, la un preț de 0,394 lei/kg, mai mic cu 0, 5464 lei/kg față de prețul de producție de 0,9404 lei/kg. Astfel, rezultă că petenta a diminuat profitul societății cu o bază impozabilă în sumă de ... lei (... kg x 0, 5464 lei/kg = ... lei).

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că societatea petentă **nu a reconsiderat cheltuielile la nivelul veniturilor obținute** (fiind cheltuieli efectuate fără a obține venituri).

Potrivit art.19, alin.(1) și art.21, alin.(1) din Legea 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 “(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.”

La determinarea profitului impozabil s-au avut în vedere și prevederile art.17 din O.G. nr. 99 din 29 august 2000, republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață: „*este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 16 lit. a) - c), e) - i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare*”.

Art.16 lit. a) - c), e) - i) din OUG 99/2000 republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață prevede:

“*Prin vânzări cu preț redus, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege:*

*a) vânzări de lichidare;*

*b) vânzări de soldare;*

*c) vânzări efectuate în structuri de vânzare denumite magazin de fabrică sau depozit de fabrică;*

*e) vânzări ale produselor destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale ale consumatorului, după ce evenimentul a trecut și este evident că produsele respective nu mai pot fi vândute în condiții comerciale normale;*

f) vânzări ale produselor care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute;

g) vânzări accelerate ale produselor susceptibile de o deteriorare rapidă sau a căror conservare nu mai poate fi asigurată până la limita termenului de valabilitate;

h) vânzarea unui produs la un preț aliniat la cel legal practicat de ceilalți comercianți din aceeași zonă comercială, pentru același produs, determinat de mediul concurențial;

i) vânzarea produselor cu caracteristici identice, ale căror prețuri de reaprovizionare s-au diminuat.”.

În conformitate cu art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“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.”*

Potrivit, art.7, alin.(2) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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.**

**(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.”**

Potrivit art.94, alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“ Inspekția fiscală are următoarele atribuții:**

**a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

**b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;**

**c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”**

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru

determinarea corectă a situației fiscale putând să încadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

**Motivațiile petentei:** „*pentru a mări baza de impozitare, a reconsiderat cheltuielile deductibile pentru culturi compromise de rapiță, sorg, mazăre, floarea soarelui respectiv pe cantitățile de produse pe care societatea le-a considerat pierderi datorită operațiunilor de transport, de condiționare, de evaporare, pierderi considerate de organele de control ca nejustificate*” nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- în anul 2010, societatea întocmește procese verbale prin care constată că ... kg floarea soarelui și ... kg mazăre sunt fără valoare comercială, scăzându-le din gestiune. Astfel, petenta înregistrează cheltuieli aferente pierderilor la producțiile de floarea soarelui (... kg x 0.508 preț producție) și de mazăre (... kg x 1,061 preț producție recalculat în urma reconsiderării cheltuielilor).

- art.21, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare: “*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.*”

- art.21, alin.(4), lit.c) din Legea 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 din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI”.*

- H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

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

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

- potrivit art.128, alin.(8), lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

*(...)*

*b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;*

- potrivit pct.12 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*„În sensul [art. 128](#) alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:*

*a) bunurile nu sunt imputabile;*

*b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective **dovedite cu documente**...;*

*c) **se face dovada că bunurile au fost distruse**.*

- petenta nu a dovedit organelor de inspecție fiscală cauza degradării produselor și nici dacă bunurile au fost distruse și nu au mai intrat în circuitul economic. Mai mult, în susținerea contestației societatea nu a anexat la dosarul cauzei documente care să dovedească faptul că bunurile au fost distruse sau că s-au degradat calitativ.

- Pentru anul 2011, potrivit menționărilor organelor de control în Raportul de inspecție fiscală nr. ..., în luna martie și august 2011, SC X SRL înregistrează în cont 6588.1 cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei bază impozabilă, reprezentând cheltuieli pentru culturi compromise (rapiță și sorg), cheltuieli fără a se obține venituri, iar potrivit art.19, alin.(1), lit. a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „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.” În R.I.F, organele de control precizează faptul că aceste pierderi (cheltuieli pentru culturi compromise de rapiță și sorg) nu reprezintă pierderi tehnologice iar potrivit punctului 6 alin.(6) “Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor [art. 128](#) alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale [art. 145](#) alin. (2) sau, după caz, ale [art. 147](#) din Codul fiscal. Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform [art. 128](#) alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării [art. 128](#) alin.

(4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.”

- 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:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...d)dovezile pe care se întemeiază”

Conform art. 65 alin (1) din același act normativ:

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

Mai mult, organele de inspecție fiscală menționează faptul că aceste pierderi nu reprezintă pierderi tehnologice, fapt rezultat din procesele verbale întocmite de petentă, procese anexate la Raportul de inspecție fiscală.

**Motivațiile petentei:** „Cu toate acestea, chiar depășind aceste elemente de logică, prepușii intimatei au greșit în mod flagrant în reținerile lor absolut teoretice pentru că nu au luat în considerare în elementele de cost și subvenția primită pentru culturile respective. Ar fi ajuns în acest mod la concluzia existenței unor costuri de producție mai mici decât prețurile de vânzare și astfel tot eșafodajul reținerilor lor ar fi dispărut.” **nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:**

- art.137, alin.(1) din Codul Fiscal prevede: “Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

(...)

e) în cazul schimbului prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri ori o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea de piață pentru respectiva livrare/prestare. În sensul prezentului titlu, valoare de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei. Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, valoarea de piață înseamnă:

1. pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;

2. pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.”

- H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“18. (1) Potrivit art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru aceste subvenții intervine la data încasării lor de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) subvenția este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual;

b) cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției.

(2) Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale, de la bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin. (1), respectiv subvențiile care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare.”

- Mai mult, organele de inspecție fiscală menționează faptul că nu au luat în considerare în elementele de cost și subvenția primită deoarece însăși agentul economic nu a introdus această subvenție în analiza prețului de producție, și în plus nu prezintă documente din care să se poată identifica quantumul subvenției pentru fiecare din culturile la care s-au constatat diferențe între prețul de producție și prețul de vânzare.

Chiar și în susținerea contestației societatea petentă nu aduce elemente noi în privința quantumului subvenției.

Motivațiile petentei: „În al doilea rând, nu există o condiționare legală între prețul de cost al producției unei culturi și prețul de vânzare al acesteia.” nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la determinarea profitului impozabil s-au avut în vedere prevederile art.17 din OG 99/2000 republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață:



“Este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 16 lit. a) - c), e) - i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare.”

Art.16 lit. a) - c), e) - i) din OUG 99/2000 republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață prevede:

*“Prin vânzări cu preț redus, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege:*

- a) vânzări de lichidare;*
- b) vânzări de soldare;*
- c) vânzări efectuate în structuri de vânzare denumite magazin de fabrică sau depozit de fabrică;*
- e) vânzări ale produselor destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale ale consumatorului, după ce evenimentul a trecut și este evident că produsele respective nu mai pot fi vândute în condiții comerciale normale;*
- f) vânzări ale produselor care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute;*
- g) vânzări accelerate ale produselor susceptibile de o deteriorare rapidă sau a căror conservare nu mai poate fi asigurată până la limita termenului de valabilitate;*
- h) vânzarea unui produs la un preț aliniat la cel legal practicat de ceilalți comercianți din aceeași zonă comercială, pentru același produs, determinat de mediul concurențial;*
- i) vânzarea produselor cu caracteristici identice, ale căror prețuri de reaprovizionare s-au diminuat.”*

Întrucât se încalcă prevederile art.17 prin vânzarea bunurilor la un preț mai mic decât cel de producție care nu se încadrează în excepțiile menționate la art.16, iar societatea **nu a reconsiderat cheltuielile la nivelul veniturilor obținute** (fiind cheltuieli efectuate fără a obține venituri), astfel aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În conformitate cu art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

Potrivit, art.7, alin.(2) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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.**

**(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.”**

Potrivit art.94 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“ Inspekția fiscală are următoarele atribuții:**

**a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

**b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;**

**c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”**

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să încadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Având în vedere cele mai sus menționate urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la impozitul pe profit aferent bazei suplimentare stabilită de organele de inspekție fiscală prin compararea producției.

### **5. Referitor la cheltuielile cu combustibili, piese auto, reparații**

**În fapt,** SC X SRL nu este de acord faptul că organele de inspekție nu au acordat drept de deducere cheltuielilor cu combustibili, piesele de schimb, reparațiile auto – motivând că personalul nu putea fi transportat la ferma unde se realizează coordonarea agricolă, la punctele de pază, decât cu mașini de teren, întrucât drumurile de acces sunt extrem de accidentate (mașinile de transport persoane-peste 9 locuri neputând fi folosite).

**În drept,** cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal respectiv HG 44/2004, O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspekție fiscală nu au acordat drept de deducere cheltuielilor cu combustibili, piese de schimb, reparații auto.

Art. 21, alin.(4), lit.t) din Codul fiscal prevede:

*“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*t) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

*2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

*3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”*

Potrivit acestor prevederi legale, nu pot fi deduse cheltuielile cu achizițiile de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția unor categorii de vehicule, prevăzute expres la articolul de lege sus citat.

Din referatul cu propuneri de soluționare contestații reiese că persoanele de conducere sau de administrare sunt în număr mai mic față de numărul autoturismelor existente în patrimoniul societății.

Art.21, alin.(3) din Codul fiscal prevede: *“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.”*

Contestatară a înregistrat în contabilitate cheltuieli în sumă de ... lei reprezentând combustibil și reparații auto altele decât cele aparținând autovehiculului persoanei cu funcție de conducere, astfel:

- pentru anul 2009 – suma de ... lei;
- pentru anul 2010 – suma de ... lei;
- pentru anul 2011 – suma de ... lei.

Contestatarul deține în patrimoniu mai multe autoturisme (mai multe chiar și decât numărul de persoane de conducere sau de administrare) pentru care **nu deține foi de parcurs sau alte documente prin care să justifice consumul de combustibil în folosul activității desfășurate (operațiunilor sale taxabile).**

În ceea ce privește motivația petentei potrivit căreia *“Drumurile de acces sunt extrem de accidentate și nu pot fi accesate decât cu mașini de teren (...) deplasările nu numai ale conducerii ci și ale tuturor angajaților nu se poate face decât cu aceste mașini, alt mijloc de locomoție, regulat, nu poate fi închipuit”* menționăm următoarele:

*Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal prevăd:*

*49<sup>2</sup>. Termenii și expresiile prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. t) pct. 1 au semnificațiile prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI “Taxa pe valoarea adăugată”.*

Pct. 45<sup>1</sup> alin (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 145<sup>1</sup> din Legea 571/2003 (introdus de pct.5 al literei C de la articolul unic din H.G. 488/2009) prevede:

*“În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin.(1), lit.a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*[...f)vehiculele utilizate **exclusiv** pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, **atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport”**[...]*

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că petenta, SC X SRL nu se încadrează în excepțiile prevăzute expres și limitativ de art.145<sup>1</sup>, alin.(1), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum sunt ele precizate prin pct. 45<sup>1</sup> alin.(1), lit.f) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, nefiind astfel îndeplinită o cerință, respectiv existența unui acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport.

În susținerea contestației petenta nu a depus documente care să demonstreze că vehiculul din dotare a fost utilizat exclusiv pentru transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității și nici documente din care să reiasă consumul efectiv de combustibil, astfel încât să se încadreze la excepțiile prevăzute art.145<sup>1</sup>, alin.(1), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare. În concluzie neexistând foi de parcurs nu se cunoaște destinația combustibilului utilizat.

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:

“*Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

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

Conform art. 65 alin (1) din același act normativ:

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

Mai mult, SC X SRL **recunoaște** că: “*Autovehiculele în discuție sunt în cea mai mare parte autoutilitare neînmatriculate pentru circulația pe drumurile publice și neîndeplinind astfel condiția de –vehicule rutiere- stipulată de codul fiscal”.*

Având în vedere cele menționate mai sus rezultă că organul de inspecție fiscală a stabilit în conformitate cu prevederile legale neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu combustibil, piese de schimb, reparații autovehicule în sumă totală de ... lei și urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la aceste cheltuieli.

## **6. Referitor la cheltuielile cu sponsorizarea și cu consultanța managerială.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe la cheltuielile nedeductibile cu sponsorizările în sumă de ... lei aferente anului 2010, și la cheltuielile cu consultanța managerială aferente anului 2008.

Societatea petentă nu este de acord cu diferențele stabilite de organele de control menționând: „*În ambele situații reținerile din raport și decizia de impunere sunt eronate deoarece ele s-au făcut în concordanță cu legislația în vigoare.*”

**În drept**, se fac aplicabile prevederile art.21, alin.(4), lit.p) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare:

(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, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002,*

republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:

1. 3 la mie din cifra de afaceri;
2. 20% din impozitul pe profit datorat.

În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, al dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecarilor, schimburilor de specialiști, a burselor de specializare, a participării la congrese internaționale;

Motivațiile petentei „În privința sponsorizării, apreciem că greșeala prepușilor intimatei a constat în aceea că verificarea s-a limitat doar la balanțe nu și la registrul de evidență fiscală.” nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât diferența stabilită în sumă de ... lei aferentă cheltuielilor nedeductibile cu sponsorizările efectuate reiese din faptul că societatea însăși înregistrează în evidența sa contabilă cheltuieli de sponsorizare efectuate în sumă de ... lei conform documentelor sale justificative, însă în Declarația 101 privind impozitul pe profit raportează suma de ... lei, încălcând prevederile art.82, alin.(3) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.”

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației motivațiile petentei: „În privința consultanței există îndeplinite toate cerințele textului citat de către intimată și chiar dacă prepușilor intimatei în subiectivitatea lor li s-a părut că nu ar fi necesară această activitate. Contestatoarea are un acționariat majoritar format dintr-o societate comercială luxemburgheză, care până la intrarea pe profit a SC X SRL, a investit milioane de euro în activitatea agricolă a acesteia (acționar pentru care, conform procedurilor din societățile multinaționale, apelarea la consultanța externă este ceva foarte obișnuit. Pentru acest lucru a fost nevoie permanentă de întocmirea de planuri de consultanță în legătură cu direcția de dezvoltare a firmei, planuri care au fost remise în permanență acționarului luxemburghez. De asemenea, strategia de dezvoltare a conducerii executive a firmei s-a bazat pe această consultanță, astfel că necesitatea acesteia este cât se poate de evidentă.” întrucât:

Art.21, alin.(4), lit.m) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare prevede:

(4) Următoarele **cheltuieli nu sunt deductibile:**

m) **cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica**

***necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;***

În aplicarea art.21, alin.(4), lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare prin pct.48 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal se prevede:

***„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:***

***- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;***

***- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”***

SC ... SRL nu a prezentat organelor de control și nici la contestație un contract încheiat între părți și situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, neîndeplinind cumulativ cele două condiții.

Față de prevederile legale mai sus menționate se reține că dreptul de deducere al cheltuielilor cu prestări de servicii este condiționat de justificarea serviciilor achiziționate în baza unui contract de prestări servicii încheiat între părți.

**Prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestator, termene, tarife, operațiunea prestată, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor în interesul societății petente și necesitatea efectuării acestora în scopul operațiunilor taxabile.**

Conform art. 213 alin (1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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”.***

În conformitate cu prevederile 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 republicată, cu modificările și completările ulterioare :

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

**În condițiile în care contractul de prestări servicii și documentele justificative nu au fost prezentate în timpul controlului și nici nu au fost anexate la contestație, se reține că organele de inspectie fiscală au procedat în mod corect la neacceptarea la deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei.**

În urma celor mai sus menționate urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire impozitul pe profit aferent bazei suplimentare stabilită de organele de inspectie fiscală constând în cheltuielile sus menționate întrucât nu sunt însoțite de documente justificative (contract încheiat între cele două societăți, rapoarte de lucru, etc.).

### **7. Referitor la ștornări**

**În fapt,** organele de inspectie fiscală au stabilit diferențe în urma înregistrării eronate a facturilor emise în roșu și evidențiate ca facturi cu sume pozitive, dublând astfel cheltuielile.

Facturile în roșu au fost emise de :- SC ...;  
- SC ... SRL;  
- SC ... SRL.

**În drept,** se fac aplicabile prevederile art.19, alin.(1) din Legea 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."*

Atât în Raportul de inspectie fiscală nr.... cât și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației depusă de SC ... SRL, organele de inspectie fiscală menționează faptul că petenta nu a înregistrat în anul 2008 factura de ștorno în sumă de ... lei, emisă de SC ..., aceasta fiind înregistrată în contabilitate cu sume pozitive, dublându-se astfel cheltuielile, iar în anul 2010 nu a înregistrat facturile de ștorno emise de SC A SRL și SC Y SRL.

SC X SRL, neînregistrând în contabilitate facturi cu sume ștornate, dublează cheltuielile diminuând astfel impozitul pe profit.

Art.. 22 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare prevede:

*"Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:*

- a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*
- b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*
- c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;"*

În conformitate cu art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:



“Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Potrivit, art.7, alin.(2) şi alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare:

**„(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.**

**(3) Organul fiscal are obligaţia să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum şi să îndrume contribuabilii pentru depunerea declaraţiilor şi a altor documente, pentru corectarea declaraţiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.”**

Potrivit art.94, alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare:

**“ Inspekţia fiscală are următoarele atribuţii:**

**a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

**b) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;**

**c) sancţionarea potrivit legii a faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislaţiei fiscale.”**

Faţă de cele de mai sus, se reţine că organele fiscale, la stabilirea obligaţiilor unui agent economic, sunt îndreptăţite să aprecieze relevanţa stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale putând să încadreze forma unei tranzacţii pentru a reflecta conţinutul economic al tranzacţiei.

Faţă de cele menţionate mai sus urmează a se respinge ca neîntemeiată contestaţia cu privire impozitul pe profit aferent bazei suplimentare stabilită de organele de inspekţie fiscală constând în cheltuieli aferente facturilor în roşu.

Având în vedere cele precizate la capitolul III punctele 1, 2, 3, 4, 5, 6 şi 7 din prezenta decizie şi documentele anexate la dosarul cauzei precum şi prevederile legale în vigoare menţionate, se reţine că în mod legal organele de inspekţie fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit în sumă totală de ... lei.

Potrivit celor mai sus precizate, precum şi prevederile legale în materie şi în temeiul art. 216 alin.(1) din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

**“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”** coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căreia:

**„Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”**

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;**

se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere ... emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit.

## **8. Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit în sumă totală de ... lei.**

În ceea ce privesc obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe profit, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, iar prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul al acestora în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere și cota aplicată. Având în vedere principiul de drept *accessorium sequitur principale* și faptul că potrivit considerentelor precizate anterior s-a reținut că debitul suplimentar în sumă de ... lei reprezentând impozit pe profit este legal datorat, pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii (dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei) în sumă de ... lei sunt datorate.

Având în vedere cele menționate mai sus urmează a se respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de SC X SRL cu privire la suma de ... lei reprezentând obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar .

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

## DECIDE:

**Art.1.** Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de SC X SRL sub nr. ... pentru suma totală de ... lei reprezentând: impozit pe profit în sumă de ... lei și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, stabilită de Activitatea de Inspecție Fiscală conform Deciziei de impunere nr. ....

**Art.2.** Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV