

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr. 755 din 27 septembrie 2012
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "X" S.R.L.
din comuna A, județul B

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului B a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală B, prin adresa nr.... din 21 august 2012 – înregistrată la D.G.F.P. B sub nr.../21 august 2012, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "X" S.R.L.** din comuna A, județul B, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.... din 13 iulie 2012*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală nr.... încheiat la data de 13 iulie 2012 de consilier și inspector din cadrul A.I.F. B*, comunicate societății comerciale la data de 17 iulie 2012.

În conformitate cu prevederile *art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. B a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. B – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art.207 și ale art.209 alin.(1) lit.a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. B sub nr. .../16 august 2012, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "X" S.R.L. are sediul social în comuna A, sat A, Nr...., cod poștal, județul B, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului B sub nr. și are codul unic de înregistrare fiscală cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de ... lei – din care:

- *impozit pe profit stabilit suplimentar de plată* lei;
- *accesorii de plată aferente impozitului pe profit suplimentar* lei;
- *impozit pe veniturile microîntreprinderii stabilit suplimentar de plată* lei;
- *accesorii de plată aferente impozitului stabilit suplimentar* lei.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – *Sușținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):*

"Subscrisa S.C. X S.R.L., [...], reprezentată prin d-na ... în calitate de administrator, formulăm prezenta

CONTESTAȚIE

împotriva "DECIZIEI DE IMPUNERE" nr.../13.07.2012 și a raportului de inspecție fiscală nr.../13.07.2012, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală.

OBIECTUL CONTESTAȚIEI

*îl constituie anularea Deciziei de impunere nr.../13.07.2012 pentru suma totală de ... lei reprezentând:
–... lei–diferență suplimentară de plată a impozitului pe profit și impozit pe veniturile microîntreprinderilor
–... lei– accesorii aferente [...]*

MOTIVELE DE FAPT ȘI DE DREPT ale prezentei contestații îl constituie următoarele:

Conform organelor de control, suma de ... lei, reprezintă impozit pe profit aferent diferenței valorice rezultate ca urmare a comparării producției medii la hectar la principalele culturi declarate și înregistrate de S.C. "X" S.R.L. (grâu consum și porumb) cu producțiile medii la hectar obținute în județul B [...].

[...] Apreciem că baza de calcul avută în vedere de inspectorii care au efectuat controlul la societatea noastră, respectiv producțiile medii la hectar obținute în județul B pentru stabilirea impozitului pe profit este total greșită, având în vedere că producția medie la hectar obținută în județ se calculează ținând cont de producțiile totale

realizate de toți producătorii agricoli ce își desfășoară activitatea în județul B, raportate la suprafețele de teren pe care aceștia le cultivă.

Producțiile agricole de cereale sunt influențate de o serie de factori pedoclimatici, [...]. De asemenea, producția agricolă de cereale mai poate fi influențată de tehnologia aplicată la înființarea și întreținerea culturilor agricole, [...].

Justificarea producțiilor inferioare obținute de către societatea noastră față de producțiile medii realizate la nivelul județului B, a fost explicată de administratorul societății, [...].

[...] Afirmația organului de control că se estimează faptul că producția de porumb și de grâu determinată suplimentar a fost vândută, motiv pentru care societatea verificată trebuia să calculeze, să declare și să vireze impozit pe profit aferent acestei tranzacții, este o acuzație foarte gravă (deținerea și vânzarea fără documente), care nu are nicio bază legală, nicio dovadă de probă și nicio logică elementară.

SC X SRL consideră că pentru activitatea desfășurată de societate nu sunt aplicabile prevederile art.67 din OG nr.92/2003 [...].

Având în vedere prevederile art.64 și ale art.65 OG nr.92/2003 [...], am dovedit cu documente justificative ([...]) și cu evidența contabilă determinarea corectă a bazei de impunere, iar organul de inspecție fiscală nu a adus nicio probă sau vreo constatare care să susțină estimarea bazei de impunere.

În ceea ce privește subvențiile primite pentru suprafețele cultivate, menționăm că societatea a încasat subvenții [...] acordate din Fondurile Uniunii Europene și din bugetul național, sume înregistrate în contul contabil 7412 "venituri din subvenții", la data care au fost încasate.

Aceste subvenții au fost înregistrate în evidența contabilă [...] ținând cont de Reglementările [...] aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009.

[...] În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale aceleiași perioade curente.

Deasemeni SC X SRL a ținut cont la înregistrarea în evidența contabilă a următoarelor două aspecte din Codul Fiscal:

–art.42 lit.r) [...].

–art.112 indice 7, art.1 lit.d) [...].

Așadar, față de cele menționate mai sus SC X SRL a considerat aceste venituri ca nefiind impozabile.

În timpul inspecției fiscale organele de control au trecut la recalcularea impozitului pe profit conf art 20, respectiv 20.1 din Legea nr.571/2003 [...]. Fără niciun temei legal s-a procedat la impozitarea acestor subvenții începând cu data emiterii de către APIA a deciziilor privind plățile directe unice pe suprafață. Menționăm că de aceste subvenții sub formă de viramente bancare, societatea beneficiază în anul următor emiterii deciziei.

În concluzie, societății X SRL, i s-a calculat un impozit pe profit la un venit neexistent, de care nu a beneficiat în perioada respectivă, practic la un venit neînregistrat, în avans.

Față de cele arătate mai sus, vă solicităm să admiteți prezenta contestație, urmând să dispuneți rambursarea către societatea noastră a sumei de ... lei, [...] și pe cale de consecință să ne exonerați de plata dobânzilor și penalităților de întârziere stabilite în sarcina noastră, calculate pentru suma de ... lei.

Ne întemeiem prezenta contestație pe prevederile art.64 și ale art.65 OG nr.92/2003 [...]. [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr.... din 13 iulie 2012, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală nr.... din 13 iulie 2012, rezultă următoarele:

* Inspecția fiscală, finalizată la data de 13 iulie 2012, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere, și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat reprezentate de impozitul pe veniturile microîntreprinderilor aferent perioadei ianuarie – decembrie 2009 și de impozitul pe profit aferent perioadei ianuarie 2010 – decembrie 2011.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din data de 13 iulie 2012 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. B a Deciziei de impunere nr.... din 13 iulie 2012.

În acest Raport, la **Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citată):

"[...] Impozitul pe profit:

Controlul s-a efectuat în conformitate cu prevederile Titlului II din Legea nr.571/2003 [...] și ale Normelor de aplicare ale acestuia aprobate prin H.G. 44/2004, [...] și a cuprins perioada 01.01.2010 – 31.12.2011, fiind reținute următoarele constatări :

[...] Activitatea cod CAEN 161 [...] desfășurată de societate a constat în principal în cultivarea cerealelor (grâu, porumb), a plantelor tehnice (floarea soarelui) pe terenuri agricole de pe raza comunelor A, ... și ..., terenuri proprietatea societății sau folosite în baza contractelor de arendă încheiate cu proprietarii acestora.

Produsele obținute au fost livrate pe piața internă, respectiv către arendatori și societăți comerciale înregistrate în scopuri de TVA.

La control s-a avut în vedere adresa nr.807030/27.01.2012 emisă de către M.F.P.–Cabinet Vicepreședinte, înregistrată la D.G.F.P. B sub nr...../27.01.2012, iar la A.I.F. B sub nr...../30.01.2012.

În acest sens, a fost întocmită situația cheltuielilor efectuate în vederea realizării producției agricole, precum și situația veniturilor realizate din cultura cerealelor și a plantelor tehnice pe suprafețele arendate și cultivate.

În ceea ce privește subvențiile primite pentru suprafețele cultivate, menționăm că societatea a încasat subvenții pentru suprafețele de teren cultivate cu cereale, reprezentând plăți directe unice pe suprafață (SAPS) și plăți naționale directe complementare (PNDC) care se acordă în agricultură începând din anul 2007, în baza deciziilor emise de către A.P.I.A., subvenții acordate din fondurile Uniunii Europene și din bugetul național, sume înregistrate în contul contabil 7412 "venituri din subvenții" la data la care au fost încasate.

[...] Potrivit adresei vicepreședintelui ANAF nr.807030/27.01.2012 pentru soluționarea deconturilor de TVA cu solicitarea rambursării soldului sumei negative la contribuabilii având ca obiect de activitate producția și livrarea de cereale și plante tehnice, a fost necesară solicitarea de informații de la Direcția Agricolă Județeană B privind producțiile medii la hectar obținute în județ, pentru a fi analizate în corelație cu producția obținută și înregistrată în evidența contabilă a S.C. X S.R.L..

Cu adresele nr...../14.03.2012, au fost solicitate date privind suprafețele deținute, producțiile medii la hectar obținute pe județ pentru culturile de grâu consum, floarea-soarelui, porumb, orz, subvențiile agricole și situația terenurilor deținute în proprietate sau arendate pentru perioada 2009 – 2011 de la Direcția Pentru Agricultură B, APIA B, Primăriile A, ... și

Astfel, cu adresele înregistrate la Activitatea de Inspecție Fiscală [...] au fost primite răspunsurile cu datele solicitate din partea organismelor menționate mai sus.

Din conținutul acestor documente a reieșit faptul că producțiile medii la hectar pe județ la principalele culturi înființate de societatea verificată (porumb și grâu) au fost superioare celor declarate și înregistrate în evidența contabilă a S.C. X S.R.L.

[...] În timpul controlului, ținând cont de informațiile obținute de organele de inspecție fiscală și de documentele prezentate de societate, s-a procedat la recalcularea veniturilor ținându-se cont de suprafețele cultivate, producțiile medii obținute la nivelul județului B și prețul mediu de valorificare practicat de către societate stabilindu-se diferențe valorice în valoare totală de ... lei.

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

Având în vedere datele și informațiile deținute la nivelul D.G.F.P. B, precum și datele și informațiile solicitate pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, s-a utilizat ca metodă pentru estimarea bazei de impunere "Metoda produsului/serviciului și a volumului", prevăzută de art.2 lit.d) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3389/2011, metodă care constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului.

[...] La estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală au avut în vedere și metoda marjei prevăzute la art.2 lit.c) din Ordinul nr.3389/2011 [...] și punctul 1.3 din anexa la același ordin [...].

[...] Consecința fiscală a acestei deficiențe a reprezentat-o majorarea de către inspecția fiscală a bazei de impozitare conform art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...].

În conformitate cu prevederile art.17 din aceeași lege s-a aplicat cota standard de 16% asupra bazei de impozitare în valoare de ... lei, rezultând impozit pe profit de plată suplimentar așa cum va fi prezentat pe fiecare exercițiu financiar în parte.

Totodată, au fost avute în vedere prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 [...].

[...] Cele menționate de administratorul societății în nota explicativă nu pot fi reținute de către organele de inspecție fiscală din următoarele motive:

– Direcția Pentru Agricultură B a transmis producțiile medii realizate la nivelul județului, deci ținându-se cont de toți factorii existenți, potențial productiv redus, suprafețe noi cultivate, folosirii semințelor necertificate, inclusiv cei pedoclimatici;

– mai mult decât atât, așa cum s-a prezentat în prezentul raport de inspecție fiscală, organele de control au ținut cont în estimarea bazei și de documentele prezentate de societate, inclusiv nota de constatare a organismelor cu atribuții tehnice în domeniul agricol prezentată în nota explicativă.

Menționăm că la stabilirea rezultatului fiscal prin declarațiile anuale privind impozitul pe profit, cod 101, societatea eronat a considerat ca venituri neimpozabile "Venituri din subvenții" înregistrate în contul contabil 7412, respectiv "venituri din variația stocurilor" înregistrate în contul contabil 711, încălcându-se astfel prevederile art.20, respectiv 20,1 din Legea nr.571/2003 [...].

Totodată, la control s-a constatat că societatea a recuperat eronat pierderea fiscală înregistrată la data de 31.12.2009, în condițiile în care până la această dată societatea a calculat și achitat impozit pe venitul microîntreprinderilor, încălcându-se astfel prevederile art.26 alin.(4) din Legea nr.571/2003.

[...] Anul 2010:

[...] Pentru perioada 01.01. – 30.09.2010, conform bilanței de verificare și registrului de evidență fiscală, societatea a stabilit următoarele:

[...] –pierdere fiscală de recuperat societate	... lei;
–pierdere fiscală 30.09.2010	... lei;
–impozit minim	... lei.

Astfel, față de rezultatul fiscal înregistrat de către societate, la control s-au stabilit la data de 30.09.2010 următoarele:

–profit contabil	... lei;
–cheltuieli nedeductibile [...] art.21(4) lit.b,[...]	0 lei;
–cheltuieli nedeductibile [...] art.21(4) lit.a,[...]	... lei;
–diferențe de venit determinate prin estimare	... lei;

–venituri din subvenții aferente 2009	... lei;
–venituri neimpozabile (cont 711,741)	0 lei;
–pierdere fiscală de recuperat societate	0 lei;
–profit impozabil control 30.09.2010	... lei.
–impozit minim	... lei.
–impozit control	... lei.

Pentru perioada 01.10. – 31.12.2010, conform bilanței de verificare și registrului de evidență fiscală, societatea a stabilit următoarele:

[...] –pierdere fiscală de recuperat societate	... lei;
–pierdere fiscală 31.12.2010	... lei;
–impozit minim	0 lei.

Astfel, față de rezultatul fiscal înregistrat de către societate, la control s-au stabilit la data de 31.12.2010 următoarele:

–profit contabil	... lei;
–cheltuieli nedeductibile [...] art.21(4) lit.b,[...]	0 lei;
–cheltuieli nedeductibile [...] art.21(4) lit.a,[...]	... lei;
–diferențe de venit determinate prin estimare	... lei;
–subvenții incasate	... lei;
–subvenții conform deciziei APIA	... lei;
–venituri neimpozabile (cont 711,741)	0 lei;
–pierdere fiscală de recuperat societate	0 lei;
–profit impozabil control 31.12.2010	... lei.
–impozit societate	0 lei.
–impozit control	... lei.

Anul 2011

[...] Pentru perioada 01.01. – 31.12.2011, conform bilanței de verificare și registrului de evidență fiscală, societatea a stabilit următoarele:

[...] –pierdere fiscală de recuperat societate	... lei;
–pierdere fiscală 31.12.2011	... lei;
–impozit profit	0 lei.

Astfel, față de rezultatul fiscal înregistrat de către societate, la control s-au stabilit la data de 31.12.2011 următoarele:

–profit contabil	... lei;
–cheltuieli nedeductibile [...] art.21(4) lit.b,[...]	0 lei;
–cheltuieli nedeductibile [...] art.21(4) lit.a,[...]	0 lei;
–diferențe estimare	... lei;
–subvenții incasate	... lei;
–subvenții conform deciziei APIA	... lei;
–venituri neimpozabile (cont 711,741)	0 lei;
–pierdere fiscală de recuperat societate	0 lei;
–profit impozabil control 31.12.2011	... lei.
–impozit societate	0 lei.
–impozit control	... lei.

Pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2011, societatea a declarat și achitat cu unele întârzieri impozit pe profit de plată în valoare totală de ... lei.

Aferent diferențelor suplimentare stabilite la control în contul impozitului pe profit pentru perioada verificată în sumă de... lei, s-au calculat, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și art.120¹ alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 [...], majorări de întârziere/dobânzi în sumă totală de ... lei și penalități în sumă de ... lei.

[...] Recapitulând, în ceea ce privește profitul impozabil și impozitul pe profit, la control, s-au stabilit următoarele:

–debit suplimentar	: ... lei;
–majorări de întârziere/dobânzi	: ... lei;
–penalitate	: ... lei.

[...] Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

Controlul s-a efectuat în conformitate cu prevederile Titlului IV din Legea nr.571/2003 [...] și ale Normelor de aplicare ale acestuia aprobate prin H.G. 44/2004, [...] și a cuprins perioada 01.01.2009 – 31.12.2009, fiind reținute următoarele constatări :

[...] Având în vedere prevederile art.103 din Legea nr.571/2003 [...], la control s-a constatat că societatea datorează pentru anul 2009 impozit pe venitul microîntreprinderilor.

În perioada verificată societatea a calculat impozit pe veniturile microîntreprinderilor în valoare totală de ... lei, declarat și achitat cu unele întârzieri suma de ... lei aferentă unei baze impozabile de ... lei.

La control s-a constatat că s-au încălcat prevederile art.108 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...], în sensul că în baza de impozitare nu au fost cuprinse veniturile înregistrate în contul 7412 "venituri din subvenții", acestea fiind înregistrate la momentul încasării și nu la data emiterii deciziei de către A.P.I.A.

Astfel, prin reîntregirea bazei de impunere s-a stabilit o diferență impozabilă suplimentară în valoare totală de ... lei (... lei reprezentând "venituri din subvenții" înregistrate conform bilanței de verificare la data de 31.12.2009

+ ... lei "venituri din subvenții" înregistrate de societate la data încasării – trimestrul III 2010), drept pentru care impozitul pe venitul microîntreprinderilor datorat a fost majorat cu suma de ... lei.

Pentru diferența suplimentară stabilită în sumă totală de ... lei, în temeiul prevederilor art.120 din OG nr.92/2003 republicată, [...], s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere de lei [...]. [...].”

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

* În **Raportul de inspecție fiscală din 13 iulie 2012**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală B, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. “X” S.R.L., reprezentate de impozitul pe veniturile microîntreprinderilor și impozitul pe profit, deficiențele constatate la aceste obligații fiscale fiind contestate de societatea comercială.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este “*Activități auxiliare pentru producția vegetală*” – cod CAEN 161.

Pentru perioada verificată, respectiv 01 ianuarie 2009 – 31 decembrie 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit **obligații fiscale suplimentare de plată** datorate de societatea comercială la **impozitul pe veniturile microîntreprinderilor** (afereant perioadei anului 2009) în sumă de ... lei și **accesorii de plată** aferente (majorări/dobânzi și penalități de întârziere) în sumă totală de ... lei, iar la **impozitul pe profit** (afereant perioadei ianuarie 2010 – decembrie 2011) în sumă de... lei și **accesorii de plată** aferente în sumă totală de... lei.

A) – Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor:

Societatea comercială contestatoare, conform Anexei nr.4 la RIF, a stabilit pentru perioada anului 2009 suma de ... lei ca venituri impozabile pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, iar prin aplicarea cotei de 3% a calculat, declarat și virat un impozit în sumă totală de ... lei.

Conform Anexei nr.5 la RIF, organele de inspecție fiscală au stabilit ca venituri impozabile pentru anul 2009 suma totală de ... lei – conform prevederilor art.108 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care au calculat ca obligație de plată un impozit în sumă de ... lei, rezultând o **diferență suplimentar datorată** de ... lei (... lei – ... lei).

Diferența de venituri impozabile de ... lei (... lei – ... lei) stabilită la control, a rezultat din neincluderea în baza de impozitare de către societatea comercială atât a veniturilor înregistrate la 31 decembrie 2009 în contul contabil 7412 "Venituri din subvenții" (... lei), cât și a veniturilor din subvenții înregistrate eronat de societatea comercială la data încasării lor, respectiv în trimestrul III al anului 2010 (... lei), în loc de a fi înregistrate la data emiterii deciziilor de către A.P.I.A. B, contrar prevederilor art.108 alin.(1) din Codul fiscal.

Totodată, conform prevederilor art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost calculate și **accesorii de plată** în sumă totală de ... lei.

B) – Referitor la impozitul pe profit:

Societatea comercială contestatoare, conform Anexei nr.6 la RIF, pentru perioada ianuarie 2010 – decembrie 2011 când a devenit plătitoare de impozit pe profit, a stabilit ca rezultat fiscal numai **pierdere fiscală**, calculând ca obligație de plată și virând un **impozit minim** în sumă totală de ... lei.

Conform Anexei nr.7 la RIF, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru fiecare perioadă fiscală din perioada supusă controlului, **profit impozabil**, astfel:

– perioada ianuarie – septembrie 2010, profit impozabil în sumă de... lei și un **impozit pe profit** aferent de ... lei (... lei x 16%);

– perioada octombrie – decembrie 2010, profit impozabil în sumă de ... lei și un **impozit pe profit** aferent de ... lei (... lei x 16%);

– perioada ianuarie – decembrie 2011, profit impozabil în sumă de ... lei și un **impozit pe profit** aferent de... lei (... lei x 16%).

Astfel, inspecția fiscală a stabilit ca datorie în contul impozitului pe profit suma de ... lei (... lei + ... lei +... lei), din care s-a scăzut impozitul minim declarat de societatea comercială și virat în sumă de ... lei, rezultând **o diferență suplimentar datorată de... lei**.

Cauzele care au determinat stabilirea de profit impozabil au fost:

– majorarea bazei de impozitare cu suma totală de ... lei, conform prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare (... lei/ian.–sept.2010 + ... lei/oct.–dec.2010 + ... lei/an 2011), reprezentând venituri suplimentare stabilite prin estimare din vânzarea cerealelor, conform prevederilor art.67 alin.(1) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare;

– anularea dreptului de recuperare a pierderii fiscale în sumă de ... lei – conform prevederilor art.26 alin.(4) din Codul fiscal, stabilită de societatea comercială contestatoare la data de 31 decembrie 2009, întrucât în exercițiul financiar al anului 2009 a fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, iar pentru această perioadă pierderea înregistrată nu se recuperează în anii următori din profitul impozabil pentru care se calculează și datorează impozit pe profit;

– inclusiunea în categoria veniturilor impozabile a subvențiilor încasate, înregistrate în contul contabil 7412 "Venituri din subvenții", în sumă totală de ... lei (... lei/oct.–dec.2010 + ... lei/an 2011), eronat considerate venituri neimpozabile de societatea comercială contestatoare.

Totodată, pentru **diferența suplimentară de impozit pe profit** în sumă totală de... lei, conform prevederilor art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost calculate și **accesorii de plată** în sumă totală de ... lei.

* Prin contestația formulată, societatea comercială contestă integral obligațiile fiscale de plată suplimentare privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor și impozitul pe profit stabilite prin Decizia de impunere nr.... din 13 iulie 2012, respectiv impozitul pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar în sumă de ... lei, accesoriile de plată aferente acestuia în sumă totală de ... lei, impozitul pe profit suplimentar în sumă de... lei și accesoriile de plată aferente acestuia în sumă totală de... lei.

În susținerea cauzei, societatea comercială contestatoare apreciază că baza de calcul avută în vedere de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea impozitului pe profit este total greșită, respectiv producțiile medii la hectar la culturile agricole obținute în județul B, întrucât "... producția medie la hectar obținută în județ se calculează ținând cont de producțiile totale realizate de toți producătorii agricoli ce își desfășoară activitatea în județul B, raportate la suprafețele de teren pe care aceștia le cultivă."

În contestație se mai arată că producțiile agricole de cereale sunt influențate de o serie de factori pedoclimatici, care pot afecta mai mult sau mai puțin producțiile obținute, precum și de tehnologia aplicată la înființarea și întreținerea culturilor agricole etc..

Societatea comercială contestatoare consideră că adresa de răspuns primită de la Direcția Agricolă Județeană B "... nu poate constitui bază de impunere pentru activitatea societății întrucât producția obținută nu depinde de aceste statistici ci doar le influențează."

De asemenea, se mai menționează că estimarea privind producția agricolă – declarată la începutul unui an – are numai un scop statistic și nu înseamnă că producția respectivă va putea fi și efectiv realizată în cursul aceluiași an.

Contestatoarea nu este de acord cu afirmația organelor de inspecție fiscală legată de faptul că producția de porumb și de grâu estimată și stabilită suplimentar a fost vândută, afirmație care "... este o acuzație gravă (deținerea și vânzarea fără documente), care nu are nicio bază legală, nicio dovadă de probă și nicio logică elementară."

Față de aceste argumente, societatea comercială contestatoare consideră că pentru activitatea desfășurată nu-i sunt aplicabile prevederile art.67 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, ci, din contră, conform prevederilor art.64 și art.65 din același cod, susține că a dovedit organelor de inspecție fiscală cu documente

justificative – facturi, situații de lucrări, bonuri de consum, procese-verbale de predare-primire, ca și cu evidența contabilă, faptul că baza de impozitare a fost corect determinată.

Referitor la subvențiile încasate în baza deciziilor emise de A.P.I.A., în contestație se precizează că acestea au fost înregistrate în contabilitate conform Reglementărilor aprobate prin Ordinul M.F.P. nr.3055/2009 care "*...stipulează că acestea se recunosc pe o bază sistematică drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.*" Societatea comercială contestatoare invocă și prevederile art.42 lit.r) și art.112⁷ alin.(1) lit.d) din Codul fiscal, în baza cărora a considerat subvențiile incasate ca fiind venituri neimpozabile.

*** Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată că organele de inspecție fiscală au stabilit corect ca fiind datorate bugetului de stat diferențele de plată la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei, iar la impozitul pe profit în sumă de... lei, întrucât:**

Conform celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, organele de control au efectuat verificarea perioadei ianuarie 2009 – decembrie 2011 în conformitate cu prevederile Titlului IV "Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor" și ale Titlului II "Impozitul pe profit" din Codul fiscal, respectiv ale textelor valabile pentru fiecare perioadă fiscală din total perioadă verificată.

Referitor la veniturile suplimentare stabilite prin estimare care au majorat profitul impozabil:

La control s-a avut în vedere Adresa nr.807030/27 ianuarie 2012 emisă de către Ministerul Finanțelor Publice/A.N.A.F.–Cabinet Vicepreședinte, adresă care conține precizări privind efectuarea inspecției fiscale la contribuabilii având ca obiect de activitate producția și livrarea de cereale și plante tehnice.

Având în vedere aceste precizări, organele de inspecție fiscală au întocmit situația cheltuielilor efectuate în vederea realizării producției agricole și situația veniturilor realizate din cultura cerealelor și a plantelor tehnice pe suprafețe cultivate de S.C. "X" S.R.L..

În baza Adresei A.N.A.F. nr.807030/2012 (susmenționată), organele de inspecție fiscală, prin adresele nr.556/14 martie 2012, au solicitat informații de la Direcția Agricolă Județeană B, A.P.I.A. B, Primăriile comunelor A, ... și ..., privind producțiile medii la hectar obținute în județ pentru culturile de grâu consum, floarea-soarelui, porumb, orz, pentru a fi analizate comparativ cu producțiile agricole realizate și înregistrate în evidența contabilă de S.C. "X" S.R.L.. De asemenea, au fost solicitate informații privind subvențiile agricole și situația terenurilor agricole deținute în proprietate sau arendate în perioada anilor 2009–2011 de către societatea comercială.

Din adresele de răspuns ale instituțiilor menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că producțiile agricole medii la hectar în județul B au fost superioare celor declarate și înregistrate în evidența contabilă la principalele culturi înființate de societatea comercială contestatoare (grâu și porumb).

Astfel, conform Anexelor nr.8 și nr.9 la RIF, pe baza actelor și documentelor prezentate la control de societatea comercială, organele de inspecție fiscală au procedat la **recalcularea veniturilor** din perioada verificată, avându-se în vedere suprafețele agricole cultivate, producțiile agricole medii la hectar obținute la nivelul județului B (comunicate de instituțiile abilitate) și prețul mediu de vânzare practicat de S.C. "X" S.R.L., stabilindu-se **venituri suplimentare** în sumă totală de ... lei (... lei/ian.–sept.2010 + ... lei/oct.–dec.2010 + ... lei/an 2011), conform Anexei nr.7 la RIF.

Stabilirea veniturilor suplimentare în sumă totală de ... lei, respectiv majorarea profitului impozabil (bazei de impunere) cu această sumă, s-a efectuat în conformitate cu prevederile art.67 alin.(1) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 67 – Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

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

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

Pe baza datelor și informațiilor deținute la nivelul A.I.F. B, precum și a datelor și informațiilor solicitate și obținute în timpul inspecției fiscale, organele de control au utilizat pentru estimarea bazei de impunere metodele prevăzute la art.2 lit.c) "metoda marjei" și lit.d) "metoda produsului/serviciului și volumului" din Ordinul A.N.A.F. nr.3389/2011, conform instrucțiunilor de aplicare din Anexa la ordin.

Conform celor menționate în RIF, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

"Art. 6. – Exercițarea dreptului de apreciere

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

[...] **Art. 105. – Reguli privind inspecția fiscală**

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

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

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

– organele de inspecție fiscală, așa cum rezultă din cele consemnate în RIF, au ținut cont în estimarea bazei impozabile și de documentele prezentate de societatea comercială, inclusiv de Adresa nr.338/13 aprilie 2012 a Oficiului de Studii Pedologice și Agrochimice B în care sunt prezentate producțiile medii la grâu în condiții normale obținute pe terenurile deținute de S.C. "X" S.R.L..

Referitor la subvențiile acordate de A.P.I.A. pentru obținerea de venituri din exploatare:

În ceea ce privește considerarea de către societatea comercială contestatoare a subvențiilor încasate (SAPS și PNDC) ca venituri neimpozabile, situația de prezintă astfel:

a) – În anul 2009, când societatea comercială a fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, a exclus de la impozitare subvențiile încasate în sumă totală de ... lei evidențiate în contabilitate în contul 7412 "Venituri din subvenții", contrar prevederilor art.108 alin.(1) din Codul fiscal (textul valabil în anul 2009), care nu a exclus din baza de impozitare subvențiile aferente veniturilor din exploatare (au fost excluse doar veniturile din subvențiile guvernamentale acordate pentru finanțarea investițiilor):

"Art. 108 – (1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

- a) *veniturile din variația stocurilor;*
- b) *veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;*
- c) *veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale și a altor resurse pentru finanțarea investițiilor;*
- d) *veniturile din provizioane;*
- e) *veniturile rezultate din anularea datoriilor și a majorărilor datorate bugetului statului, care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform reglementărilor legale;*
- f) *veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare, pentru pagubele produse la activele corporale proprii."*

b) – În perioada ianuarie 2010 – decembrie 2011, când societatea comercială a fost plătitoare de impozit pe profit, conform declarațiilor anuale privind impozitul pe profit (cod MFP 101), în mod eronat a considerat ca venituri neimpozabile subvențiile încasate în sumă totală de ... lei, contrar prevederilor art.20 din Codul fiscal care prezintă categoriile de venituri neimpozabile, printre care nu se regăsesc și venituri rezultate din subvenții.

Societatea comercială contestatoare a înregistrat în evidența contabilă (cont 7412) veniturile din subvenții acordate pentru suprafețele de teren cultivate cu cereale, la încasarea acestora, fără a le impozita, însă organele de inspecție fiscală au considerat corect că înregistrarea subvențiilor în contul contabil 7412 "Venituri din subvenții" trebuia să se facă la data emiterii deciziilor de către A.P.I.A. și nu la data încasării subvențiilor.

Acest fapt rezultă din prevederile Secțiunii 8 "Reguli de evaluare", pct.8.8, "Subvenții", subpct.236 alin.(1) din Reglementările contabile conforme cu directivele europene – aprobate prin Oridnul M.F.P. nr.3055/2009, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

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

Astfel, conform acestor prevederi, subvențiile se recunosc ca fiind venituri în aceeași perioadă în care sunt efectuate cheltuielile, deci la momentul emiterii de către A.P.I.A. a deciziilor privind subvențiile cuvenite, respectiv în perioada în care s-au efectuat cheltuielile aferente subvențiilor, și nu la momentul încasării acestora.

Societatea comercială nu dovedește prin contestația formulată că s-ar încadra la alin.(2) al subpct.236 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene – aprobate prin Oridnul M.F.P. nr.3055/2009, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

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

respectiv că a încasat subvenții înaintea efectuării cheltuielilor, situație în care subvențiile încasate nu reprezintă venituri ale perioadei curente (la data emiterii deciziilor de către AP.I.A.), ci venituri ale perioadei în care se vor efectua cheltuieli.

Sușinerile din contestație, conform cărora societatea comercială contestatoare a considerat că subvențiile încasate reprezintă venituri neimpozabile, atât în cazul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, cât și în cazul impozitului pe profit, în baza prevederilor art.42 lit.r) și art.112⁷ alin.(1) lit.d) din Codul fiscal, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

– art.42 din Codul fiscal se referă la **veniturile neimpozabile privind impozitul pe venit** reglementat în cadrul **Titlului III din Codul fiscal**, deci nu privește nici impozitul pe profit reglementat în cadrul Titlului II din Codul fiscal și nici impozitul pe veniturile microîntreprinderilor reglementat în cadrul Titlului IV din Codul fiscal;

– art.112⁷ din Codul fiscal aparține Titlului IV¹ din Codul fiscal, titlu nou care a fost introdus prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.117/2010 (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr.891/30 decembrie 2010), iar acest articol reglementează stabilirea bazei impozabile pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, dar după data de 01 ianuarie 2011, perioadă în care societatea comercială contestatoare a fost plătitoare de impozit pe profit, așa cum am arătat mai sus.

Or, prin prezenta decizie a fost analizată cauza privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat de S.C. "X" S.R.L. în exerciciul fiscal al anului 2009, iar baza impozabilă se determina conform prevederilor art.108 alin.(1) din Codul fiscal (mai sus citat).

De asemenea, deși societatea comercială contestă integral obligația de plată suplimentară stabilită la impozitul pe profit, în contestație nu se face nicio referire la faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că eronat în anul 2010 a fost recuperată pierderea înregistrată la 31 decembrie 2009, în condițiile în care în exercițiul fiscal al anului 2009 S.C. "X" S.R.L. nu a fost plătitoare de impozit pe profit, ci de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Astfel, societatea comercială a încălcat prevederile art.26 alin.(4) din cadrul Titlului II – "Impozitul pe profit" al Codului fiscal:

"Art.26 – Pierderi fiscale

[...] (4) Contribuabilii care au fost plătitori de impozit pe venit și care anterior au realizat pierdere fiscală intră sub incidența prevederilor alin.(1), respectiv alin.(5), de la data la care au revenit la sistemul de impozitare reglementat de prezentul titlu. Această pierdere se recuperează pe perioada cuprinsă între data înregistrării pierderii fiscale și limita celor 5 ani, respectiv 7 ani, după caz."

Deci, contribuabilii au dreptul la recuperarea pierderii fiscale din perioada anterioară celei în care au fost plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, și nu au dreptul la recuperarea pierderii înregistrate în anul în care au fost plătitori de impozit pe veniturile

microîntreprinderilor, așa cum este cazul de față, în care S.C. "X" S.R.L. a recuperat eronat pierderea din anul 2009, an în care a fost plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor.

Drept urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială contestatoare datorează bugetului de stat obligațiile de plată suplimentare stabilite la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor și la impozitul pe profit, ca și accesoriile de plată aferente acestora, așa cum sunt consemnate în Decizia de impunere nr.... din 13 iulie 2012, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de Societatea Comercială "X" S.R.L., cu sediul în comuna A, județul B, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.... din 13 iulie 2012, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, în conformitate cu prevederile alin.(1) al art.216 din Ordonanța Guvernului Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E :

- 1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de ... lei – din care:**
- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată lei;
 - accesorii de plată aferente impozitului pe profit suplimentar lei;
 - impozit pe veniturile microîntreprinderii stabilit suplimentar de plată lei;
 - accesorii de plată aferente impozitului stabilit suplimentar lei.

2. – În conformitate cu prevederile alin.(2) al art.218 din O.G. nr.92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin.(1) al art.11 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia – la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului B.

DIRECTOR EXECUTIV,