



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații



Bd. Gheorghe Lazăr nr. 9 B  
300081 Timișoara  
Tel : +0256 499 334  
Fax : +0256 499 332

#### DECIZIE NR. 2220/734/25.08.2014

privind soluționarea contestației formulată de **SC X SRL** înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș sub nr. X/29.09.2011, reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. X/26.05.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Serviciul Juridic prin adresa nr. X/26.05.2014, cu privire la soluționarea pe fond a contestației împotriva Deciziei de impunere nr. X/18.08.2011, formulată prin avocat de **SC X SRL**, cod de înregistrare X, ORC X, cu sediul social în X, str. X, nr. X, ap. X, jud. X, potrivit dispozitivului Sentinței Civile nr. X/2013 pronunțată de către Tribunalul X, în dosarul nr. X/X/2012, rămasă irevocabilă prin Decizia Civilă nr. X/2014 pronunțată în recurs de Curtea de Apel X.

Prin Decizia nr. X/X/15.11.2011 de soluționare a contestației formulată de SC X SRL, emisă de D.G.F.P. Timiș prin Biroul de soluționare contestații s-a dispus suspendarea soluționării cauzei pentru suma totală de X lei stabilită prin Decizia de impunere nr. X/18.08.2011, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea cauzei.

Prin Sentința Civilă nr. X/2013 pronunțată în dosarul nr. X/X/2012, Tribunalul X, admite acțiunea promovată de SC X SRL și dispune anularea Deciziei nr. X/520/15.11.2011 emisă de D.G.F.P. Timiș, obligând instituția la soluționarea pe fond a contestației formulată de către contestatoarele împotriva Deciziei de impunere nr. X/18.08.2011.

Împotriva acestei sentințe D.G.R.F.P. Timișoara a formulat recurs la Curtea de Apel X, instanță care a respins recursul, astfel că Sentința Civilă nr. X/2013 pronunțată de Tribunalul X rămâne irevocabilă prin Decizia Civilă nr. X/2014 pronunțată de Curtea de Apel X.

În consecință, Direcția Generală Regională Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, va proceda la soluționarea pe fond a contestației SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/18.08.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/18.08.2011.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/18.08.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/18.08.2011, pentru suma totală de **X lei** din care:

- X lei - impozit pe profit,
- X lei - accesorii aferente impozitului pe profit,
- X lei - taxa pe valoarea adăugată,

- X lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația este autenticată prin semnatura și ștampila Cabinet de avocat X, fiind depusă în acest sens împuternicirea avocațială în original.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

**I. SC X SRL** prin contestația formulată se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/18.08.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM X/18.08.2011, Provesului verbal nr.X1/17.08.2011, solicitând anularea obligațiilor de plată stabilite în mod nelegal de către organele de inspecție fiscală în sarcina sa cu titlu de impozit pe profit și majorările de întârziere aferente precum și cele cu titlu de TVA și majorările de întârziere aferente, pentru următoarele motive:

Contestatoarea arată că în perioada 08.08.2011 - 17.08.2011 SC X SRL a fost supusă unei inspecții fiscale care a avut ca obiect verificarea sumelor aferente corectei înregistrări a impozitului pe profit aferent perioadei decembrie 2007 - decembrie 2010.

În urma acestei inspecții fiscale a fost întocmit raportul de inspecție fiscală nr. X/18.08.2011 (anexa 2) în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr. X/18.08.2011 (anexa 3).

Contestatoarea menționează că, contestația formulată împotriva obligațiilor fiscale impuse prin raportul de inspecție fiscală din data de 18.08.2011 se referă atât la aspecte care țin de fondul cauzei cât și la aspecte procedurale, după cum urmează:

*1. Referitor la obligații suplimentare de plată, arată:*

În timpul inspecției fiscale s-au verificat veniturile realizate și evidențierea lor în contabilitate, cuantumul cheltuielilor înregistrate aferente veniturilor realizate, încadrarea în cotele legale a cheltuielilor nedeductibile, calculul profitului impozabil și a impozitului pe profitul aferent.

Echipa de control a stabilit că societatea trebuie să se înregistreze cu o baza impozabilă mai mare decât valoarea existență în actele contabile. Valoarea impozabilă stabilită suplimentar este de X lei, iar în raport cu această valoare s-a stabilit impozit suplimentar de plată de X lei.

Pentru a dispune astfel, contestatoarea menționează că organul de control a arătat că:

a) societatea a înregistrat în situațiile financiare ale anului 2009 suprafața de X ha cultura de rapiță din care doar pentru o suprafață de X ha s-a înregistrat recolta pe raza localității X, deoarece suprafața de X ha aflată pe raza localității X a fost declarată compromisă datorită sterilității păștilor. Deoarece cultura de pe suprafața de X ha este considerată de organele de control fiscal ca fiind sub media realizată pe zona județului X, fără a exista vreun motiv întemeiat în acest sens, s-a decis ca diferența de cantitate dintre cea recoltată de societate și cea reprezentând media pe județ să fie considerată producție existentă și neînregistrată. Baza impozabilă suplimentară a fost stabilită la valoarea de X lei. Pentru suprafața de X ha nerecoltată datorită compromiterii culturii încă din faza de germinare, organul de control, nu a considerat act justificativ procesul verbal întocmit de organele de control fiscal și au stabilit pentru anul 2009 o baza impozabilă suplimentară în sumă de X lei, reprezentind venituri suplimentare care au fost luate în calcul la stabilirea profitului impozabil.

Astfel, aferent celor X ha cultivate cu rapiță și înregistrate în contabilitate ca și cultură, s-a stabilit o baza impozabilă suplimentară în cuantum de X lei.

b) societatea a înregistrat în situațiile financiare suprafața de X ha cultura de rapiță și nu X ha cum apare declarat de subscrisa în evidențele APIA aferente anului agricol 2009.

În raport cu acest aspect a fost stabilită o baza impozabilă suplimentară în cuantum de X lei (X lei aferentă culturii de rapiță și X lei aferentă culturii de grâu), aferentă suprafeței de X ha presupus a fi cultivată cu rapiță și grâu (în opinia organului de control fiscal).

c) societatea a declarat în cadrul Primăriilor X și X pentru anul 2009 cultura prognozată de soia și porumb (X - X ha soia; X – X ha soia, respectiv X ha porumb). Deși, aceste culturi nu au fost realizate de companie, în baza acestor informării organul de inspecție fiscală stabilește o bază de impunere suplimentară în cuantum de X lei. În ceea ce privește anul 2010, societatea a înregistrat două declarații privind planul de culturi pe raza localității X (X ha porumb) și X (X ha grâu). Valoarea bazei impozabile suplimentare stabilită a fost în cuantum de X lei.

Contestatoarea arată că, însumând valorile prezentate la puntele a - c rezultă valoarea de X lei. Datorită pierderilor fiscale înregistrate, în urma calculelor realizate, organul fiscal stabilește valorile finale astfel, conform deciziei de impunere contestată, valoarea impozabilă stabilită suplimentar este de X lei și în raport cu această valoare au stabilit impozit suplimentar de plată de X lei.

Astfel, contestatoarea susține că este evidentă nelegalitatea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere atât timp cât organul de inspecție fiscală în mod intenționat înlătură din cuprinsul actului a menționa aspecte privitoare la situația reală a culturilor realizate de societate.

Primul aspect este legat de diferențele de suprafață între cele efectiv lucrate de societate, în speță X ha teren și cele declarate de APIA, în suprafață de X ha.

Pentru diferența dintre cele două sume, în cauză fiind vorba despre X ha, organele de control consideră producție neînregistrată în contabilitatea societății și aplică prevederile art. 67 din Codul de procedură fiscală, estimând baza de impunere (cantitate medie/ha x prețul mediu/ kg x suprafața).

Astfel, contestatoarea susține că se înlătură din probatoriul verificat a se menționa faptul că societatea a rectificat declarația APIA aferentă anului agricol 2009. În acest sens, contestatoarea precizează că a fost întocmită o declarație de rectificare și s-a efectuat returnarea sumei de X lei aferentă culturii declarate și necultivate, în suprafață de X ha. La contestația formulată, contestatoarea atașează declarația privitoare la rectificarea suprafeței precum și dovada returnării sumei de X lei.

La această informație, contestatoarea arată că se adaugă și faptul că societatea nu a înregistrat nici o cheltuială aferentă suprafeței de X ha teren.

Ca atare, contestatoarea susține că nu se poate reține ca fiind cultivată suprafața de X ha motiv pentru care suma de **X lei** (X lei aferentă culturii de rapiță și X lei aferentă culturii de grâu) nu este corect stabilită, iar valoarea impozitului pe profit este nelegal stabilită atât timp cât nu există un venit efectiv realizat.

În ceea ce privește cultura de rapiță, contestatoarea arată că în mod greșit organul de control stabilește obligații suplimentare de plată.

Un alt aspect se refera la cantitatea de rapiță recoltată de pe suprafața de X ha precum și cea nerecoltată de pe X ha, iar aprecierea că recolta este cantitativ sub media pe țară nu este de natură a permite organelor de control să aplice prevederile art. 128 alin. (4) lit. d).

De asemenea, ținând cont de prevederile art. 67 alin. (1) și (2) din OG nr. 92/2003, organul de inspecție fiscală are competența de a estima baza de impunere doar în situația în care nu o poate determina în baza documentelor justificative. Conform art.64 documentele justificative și evidențele contabile reprezintă probe la stabilirea bazei de impunere. Mai mult, organul de inspecție fiscală nu are competențe de a stabili calitatea și cantitatea producției, nefiind persoane specializate în domeniul agricol, astfel încât să poată justifica și determina cuantumul producției de pe suprafața de teren în discuție. Este adevărat că din punct de vedere pur teoretic s-ar fi impus ca producția de rapiță să fie mai mare, dar datorită unor cauze obiective, acest lucru este practic imposibil.

Astfel, organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere faptul că pentru a obține o recoltă cât de cât satisfacătoare la rapiță este necesar ca solul să aibă anumite caracteristici, care însă lipseau celui în speță datorită următoarelor:

- solul era în primul an de cultură agricolă, după 20 ani de neuz. În primul an de cultură agricolă este practic imposibil a transforma solul în unul satisfacător din punct de vedere al producției;

- dezechilibrul în ceea ce privește substanțele nutritive, astfel că lipsa unor substanțe de acest gen au efect asupra randamentului producției;

- pH solului joacă și acesta un rol important în obținerea unei bune producții;

- datorită lipsei ploilor s-a constatat o sterilitate a păstăilor, motiv pentru care nu s-a mai recoltat, cultura fiind compromisă total pe o suprafață de X ha, pe raza localității X.

Din punct de vedere agricol sunt necesari cel puțin trei ani de ameliorări ale solului pentru a obține costul operațional de producție acoperit și alți câțiva ani pentru a înregistra venituri.

De asemenea, în stabilirea productivității, organele de inspecție fiscală au avut în vedere un studiu ce se referea generic la cultura de rapiță, fără a diferenția cultura de rapiță de primăvară de cea de iarnă, deși în timpul controlului s-a subliniat faptul că producția la hectar nu este aceeași din punct de vedere cantitativ între cele două tipuri de cultură.

În ceea ce privește neînregistrarea în contabilitate a culturilor de porumb și soia, contestatoarea precizează că va face dovada greșitei interpretări a celor menționate în registrele agricole ale primăriilor.

Astfel, fermierul, în baza legislației în vigoare în anul 2009, nu avea obligația de a declara cultura însămânțată. Avea însă obligația de a declara suprafața de teren deținută, precum și categoria acesteia și, de asemenea avea posibilitatea (facultatea) de a prezenta un plan al culturilor viitoare, fără însă a fi obligat a respecta acest plan de culturi.

Contestatoarea susține că organul de inspecție fiscală nu a coroborat aceste informații cu cele rezultate din evidențele fiscale ale societății comerciale.

SC X SRL nu a realizat nici o activitate de achiziție sau însămânțare a terenului cu porumb sau soia, nici în anul 2009 nici în anul 2010, atașând situația contabilă a achizițiilor și stocurilor (anexa 6). Ca atare, susține că nu a înregistrat nici o cheltuială în vederea realizării acestor culturi.

În raport cu acest aspect susține că nu se poate reține că există obligația de plată a sumelor stabilite suplimentar atât timp cât nu există nici o activitate ce să determine existența acestor culturi sau să creeze prezumția realizării acestor culturi, iar simpla mențiune în evidențele Primăriilor nu este de natură a crea obligații fiscale pentru SC X SRL.

Contestatoarea precizează că actul menționat de organul de inspecție fiscală, în speță Ordinul Ministerului Agriculturii nr. 742/2007, stabilea obligațiile unităților

administrativ teritoriale de a ține evidența terenurilor aflate pe raza lor, întocmind și completând în acest sens un registru agricol. Acest act nu face referire la obligațiile SC X SRL în calitate de deținător de teren agricol, de înregistrare a culturilor sau de realizare a planului de culturi declarat.

2. Contestatoarea consemnează că un alt aspect ce denotă nelegalitatea măsurilor luate și greșita stabilire a sumelor suplimentare de plată o reprezintă faptul că organul de control fiscal menționează că aceste sume sunt aferente trimestrului III deși, suprafețele ce susține că ar fi cultivate aparțin predominant culturilor de porumb și soia, culturi ce sunt recoltate începând cu luna octombrie a anului. Astfel că, dacă ar fi considerate ca și corecte susținerile organului fiscal că s-au efectuat acele culturi (deși, nu sunt deloc corecte), atunci ele trebuiau evidențiate cel mai devreme în trimestrul IV, dar nu neaparat valorificarea se efectueaza imediat după recoltare.

Ca atare majorările aferente sunt evident greșit calculate.

3. De asemenea, consemnează că un ultim argument în susținerea contestației îl reprezintă faptul că organul de inspecție fiscală a stabilit baza de impunere suplimentară, adică venitul estimat fără a stabili și cheltuiala estimată aferentă.

Astfel, arată că definiția profitului evidențiază și mai mult, dacă era nevoie, greșeala efectuată de organul fiscal. Profitul este partea ramasă din venitul total ce revine întreprinzătorului după ce s-au sczut toate cheltuielile aferente venitului respectiv.

Art. 19 alin.(1) din Codul fiscal coroborat cu conținutul pct. 12 din normele metodologice cuprind și ele definiția profitului, iar acest aspect întărește susținerea privitoare la greșita aplicare a măsurilor față de societate.

Astfel, 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".

Norme metodologice:

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Exemple de elemente similare veniturilor:

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în evidența contabilă în rezultatul reportat, ca urmare a retratării sau transpunerii;

- rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, potrivit prevederilor art. 22 alin. (5) și alin. (5<sup>1</sup>) din Codul fiscal;

- câștigurile legate de vânzarea sau anularea tilurilor de participare proprii dobândite/răscumparate.

Contestatoarea susține că a fost stabilită suma pe care SC X SRL ar fi obținut-o din vânzarea recoltei, dar nu au fost estimate cheltuielile ce le-ar fi efectuat cu o asemenea cultură, în situația actuală în care în evidențele contabile nu este înregistrată nici o cheltuială și mai mult, nici macar achiziție în vederea realizării unei asemenea culturi.

Nu poate fi acceptată ideea că valoarea de vânzare a unui produs constituie profit și i se aplică cota procentuală aferentă de 16%, fără a exista vreo cheltuială aferentă obținerii acestui profit.

Contestatoarea menționează că singura sămânța achiziționată a fost cea de rapiță, în 2009 și care are aferent bonuri de consum. Nu a fost achiziționat nici un kg de sămânță de porumb, grâu sau soia, ca atare este efectiv absurd a se susține cu atâta înverșunare că societatea a realizat cultura neînregistrată în contabilitate.

4. În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar, contestatoarea consemnează că este referitoare la cultura de X ha grâu, respectiv X ha porumb pentru anul 2010, iar în baza argumentelor sus enunțate este în mod evident greșit calculată.

În concluzie, în baza argumentelor invocate, contestatoarea solicită anularea obligațiilor suplimentare reținute prin decizia de impunere nr.X/2011, precum și a majorărilor de întârziere aferente pe care le consideră stabilite prin încălcarea prevederilor legale susmenționate.

Argumentația juridică a contestatoarei: O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**II. Organele de inspecție fiscală**, în baza prevederilor O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au efectuat la SC X SRL inspecția fiscală privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

Potrivit consemnărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/18.08.2011 organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

#### **Impozit pe profit**

Perioada verificată: 27.12.2007 – 31.12.2010

În perioada care face obiectul inspecției fiscale privind impozitul pe profit (27.12.2007-31.12.2010), S.C. X SRL X este înregistrată ca plătitoare de impozit pe profit cu termen de declarare trimestrial.

În perioada verificată, activitatea principală desfășurată de societate a constat în activitatea de achiziționare și arendare a terenurilor agricole deși, conform statutului societății activitatea principală declarată este - cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase.

De asemenea, societatea a realizat venituri din comercializarea produselor agricole recoltate de pe terenurile aflate în proprietatea societății.

Din analiza modului de înregistrare în evidența contabilă a impozitului pe profit, a modului de declarare la organul fiscal precum și din analiza modului de virare a impozitului la bugetul statului pentru perioada 27.12.2007 - 31.12.2010, prin confruntarea acestora cu fișa de evidență pe plătitor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat, a declarat și a achitat în totalitate impozitul pe profit calculat în Registrul de evidență fiscală. La stabilirea profitului impozabil/pierderii, societatea a ținut cont parțial de cheltuielile efectuate considerate nedeductibile fiscal (cheltuieli cu impozitul pe profit, cheltuieli cu amenzi, majorări și penalități de întârziere nedeductibile fiscal, cheltuieli de protocol nedeductibile, dobânzi, impozit pe veniturile nerezidentilor, TVA nedeductibil, etc.).

Organele de inspecție fiscală arată că în timpul inspecției fiscale s-au verificat veniturile realizate și evidențierea lor în contabilitate, cuantumul cheltuielilor înregistrate aferente veniturilor realizate, încadrarea în cotele legale a cheltuielilor nedeductibile, calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent.

Urmarea verificărilor efectuate asupra cheltuielilor înregistrate de societate în evidența financiar contabilă în perioada 27.12.2007-31.12.2010, a confruntării cu modul de înregistrare al acestora în Registrul de evidență fiscală și de evidențiere în declarațiile privind impozitul pe profit, respectiv ca și cheltuieli deductibile sau

nedeductibile, organele de control au constatat următoarele:

### *1. Constatări cu privire la cheltuielile nedeductibile*

În trim.III 2008 a înregistrat pe cheltuieli în contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" valoarea substanțelor fertilizatoare este în sumă de X lei, respectiv X/ha. Substanțele fertilizatoare au fost predate către SC X SRL, potrivit actului adițional la contractul de arendare din 01.09.2008 în vederea fertilizării terenului de X ha dat în arendă acestei societăți, ce are calitatea de arendaș conform contractului. Valoarea totală a acestor substanțe de X lei.

Având în vedere că tariful arendeii este de doar X euro/ha rezultă că aceste substanțe nu au fost cuprinse în tarif, ci au au fost puse la dispoziția SC X SRL X cu titlu gratuit.

Organele de control au constatat prin R.I.F. nr. X/16.07.2009, că potrivit art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de X lei nu este aferentă veniturilor, fiind pentru SC X SRL X o cheltuială nedeductibilă.

Deoarece aceste cheltuieli au fost înregistrate în contul "471" și apoi prin Nota contabilă X/31.12.2010 au fost înregistrate ca investiție în valoarea terenului în debitul contului 231 "Îmbunătățire teren agricol" nu au avut consecință fiscală în determinarea profitului impozabil.

În trim.IV 2008 SC X SRL a înregistrat în contabilitate, în valoarea terenurilor factura nr.X/11.12.2008 în sumă de X lei (X euro) emisă de SC X Danemarca, societate afiliată cu SC X SRL X reprezentând prestări de servicii externe de consultanță, pentru care societatea nu a prezentat contract, rapoarte de lucru sau situații de lucrări.

Organele de control au constatat prin R.I.F. nr. X/16.07.2009 că au fost încălcate prevederile pct.41 lit.a) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare cu privire la art.11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi arata că "a) între persoane afiliate costurile de administrare, management, control, consultantă sau funcții similare sunt deduse la nivel regional prin intermediul societății mamă."

În trim.IV 2008, deși societatea a calculat un impozit pe profit de X lei această cheltuială nu a fost luată în calcul la stabilirea pierderii fiscale. Astfel, pentru anul 2008 societatea a stabilit o pierdere fiscală de recuperat de X lei, iar controlul a stabilit o pierdere fiscală de recuperat de X lei.

### *2. Venituri impozabile stabilite in timpul controlului*

În anul 2008 societatea arendează suprafața de X ha în baza unor contracte de arenda societății SC X SRL din X.

Din analiza documentelor prezentate, organele de control constată că societatea desfășoară activități în domeniul agricol, respectiv culturi agricole (rapiță) pe suprafața de X de hectare pe terenuri aparținând societății în perimetrul localităților X și X. Aferent acestei culturi agricole au fost prezentate facturi, contracte, anexe la facturi - situații de lucrări, din care rezultă că toate lucrările agricole începând de la pregătirea terenului arat, fertilizat, ierbicidat, recoltat și transportat s-au realizat prin societatea SC X SRL, societate afiliată direct cu agentul economic verificat (asociat unic societatea X).

Organele de inspecție fiscală menționează că S.C. X S.R.L a pus la dispoziția prestatorului toate substanțele chimice necesare fertilizării, ierbicidării și tratamentelor specifice solului și materialele necesare realizării acestei culturi de rapiță: semințele, combustibilul și utilajele agricole cu care au fost realizate aceste culturi (tractoare, pluguri, semănători, încărcătoare telescopice, combine pentru secerat, etc), utilaje

care au fost închiriate de la societatea X, persoană juridică poloneză, având cod PL X, conform contractului de închiriere nr.X din luna decembrie 2008 (contract încheiat pentru anul 2009).

Organele de inspecție fiscală, menționează de asemenea că, această societate din Polonia este societate afiliată, conform declarației dată de d-na X în calitate de împuternicit al administratorului.

Producția înregistrată și declarată ca obținută a fost depozitată în baza de recepție X, care aparține societății X SRL, societatea X SRL nedeținând spații de depozitare.

Ca documente justificative de înregistrare a producției de rapiță obținută, organele de inspecție fiscală precizează că au fost prezentate următoarele:

- fișe de recoltare de la nr.X la nr.X pentru suprafața de X hectare în perimetrul X (fiecare fișă de recoltare este aferenta suprafeței de X ha);
- procesul verbal la încheierea recoltării din data de 17.09.2009 din care rezultă că pentru suprafața de X de hectare s-a recoltat o cantitate de X kg rapiță care este depozitată în baza de recepție X).

1. Din analiza producțiilor realizate de alte societăți din județul X care realizează exploatații agricole organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC X SRL a realizat producții mult inferioare celor realizate de alte societăți din județ. Lucrările agricole au fost efectuate în termen optim și s-a aplicat tehnologia adecvată, neexistând obiecții ale S.C. X SRL cu privire la calitatea lucrărilor efectuate de SC X SRL. Astfel din documentele prezentate rezultă faptul că nu s-au efectuat abateri de la tehnologie, lucrările efectuate fiind de calitate și realizate în timp optim. În acest sens, societatea verificată a prezentat situații de lucrări care au fost acceptate la plată, aceste situații cuprinzând lucrări de pregătire a terenului, arat, fertilizare, ierbicidare, recoltare și transport. SC X SRL a pus la dispoziția prestatorului toate materialele necesare pentru efectuarea prestațiilor, respectiv : semințele, îngrășămintele, ierbicidele, combustibilul, etc.

Organele de inspecție fiscală au constatat că producția medie realizată de SC X SRL în perioada supusă controlului la cultura de rapiță este mult inferioară față de producția medie realizată în aceeași zonă de alte societăți, agentul economic a realizat producții mai mici cu X % față de media realizată în zona județului X.

În perioada supusă controlului cu toată tehnologia aplicată și administrarea de îngrășămintă chimice, așa cum s-a precizat, societatea a înregistrat și a declarat prin reprezentanții săi legali, producții agricole foarte mici raportate la producțiile medii realizate în aceeași zonă, organele de inspecție fiscală menționând că societatea a aplicat tehnologie de cultivare avansată, fiind închiriate diverse utilaje performante de la societate X din Polonia.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că pentru cele X de hectare cultivate în perimetrul X, în perioada de urmărire a culturilor în vegetație nu există documente care să fi constat și sesizat anomalii în creșterea și dezvoltarea plantelor (cum ar fi negerminația semințelor ceea ce ar fi dus la o densitate mică a plantelor la hectar, nedezvoltarea corespunzătoare a acestora, sau a altor cauze care să justifice producțiile mici înregistrate).

Astfel, organele de inspecție fiscală consemnează că a fost aplicat procedeul de estimare, efectuat în baza art.6, art.7 alin. (2) și art.67 din OG nr.92/2003, republicată și Cap.III punctul 19 din OMFP nr.364/2009 privind aprobarea sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală. Măsura aplicării procedeului de estimare a fost luată ca urmare a existenței neconcordanței între producția înregistrată de SC X SRL și producțiile medii la ha comunicate de Direcția Județeană de Statistica.

Pentru o evaluare și o comparare cât mai apropiată de realitate, organele de



control precizează că au fost solicitate informații Direcției Județene de Statistică X prin adresa nr. X/06.09.2010, cu privire la producțiile medii la hectar realizate în zona X, cât și prețurile medii ale produselor agricole practicate în perioada supusă controlului. Organele de inspecție fiscală menționează că solicitarea informațiilor și datele comunicate de această instituție (aferele anului 2009) au fost utilizate și pentru Raportul de Inspecție Fiscală precedent nr.X/21.04.2011, care a vizat taxa pe valoarea adugată aferentă perioadei iunie 2009 - iunie 2010.

Astfel, prin compararea producțiilor realizate de SC X SRL cu producțiile medii la hectar realizate în zona X au rezultat diferențe (kg/ha), și anume:

- societatea verificată înregistrează pentru suprafața de X de hectare din zona X cultivată cu rapiță o recolta de X kg/ha, iar Direcția Județeană de Statistică X comunică pentru rapiță producția medie la hectar în județul X, respectiv o cantitate de X kg/ha.

Conform "Situației privind colectarea cheltuielilor directe și indirecte pentru cultura de rapiță" (anexa nr.7), societatea a efectuat cheltuieli directe și indirecte, pentru suprafața de X de hectare în sumă totală de X lei, iar valoarea producției obținute a fost de X lei, iar pentru suprafața de X de hectare societatea a efectuat cheltuieli în sumă totală de X, pentru această suprafață fiind încheiat un proces verbal de constatare daune, cultura fiind compromisă total.

Organele de control, menționează că la sfârșitul anului 2009, societatea consideră că un procent de X% din totalul cheltuielilor cu aceasta cultură de rapiță este repartizat îmbunătățirii calității terenului și este înregistrat în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție - îmbunătățire teren".

Conform producției medii comunicate de Direcția Județeană de Statistică X prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Timiș A.I.F. sub nr. X/16.09.2010 și a analizei cheltuielilor aferente culturii s-a estimat o producție medie de X kg/ha, iar pentru suprafața cultivată de X hectare cantitatea de X kg în valoare de X lei.

Având în vedere tocmai aceste anomalii privind producțiile la hectar declarate și redate anterior, în cuantificarea bazelor de impunere reprezentând cultura agricolă menționată, organele de control au avut în vedere prețul pieței (preț utilizat și de societate la înregistrarea veniturilor în contabilitate aferente).

Organele de inspecție menționează că estimarea bazei de impunere s-a efectuat pe baza datelor și informațiilor din contabilitatea financiar - contabilă a societății și s-au avut în vedere următoarele:

- adresa nr. X/06.09.2010 emisă de Direcția Județeană de Statistică X prin care au fost comunicate producțiile medii la ha realizate în zona X ;  
- factura nr. X/16.12.2009 emisă de SC X SRL reprezentând lucrările agricole pentru cultura de X de hectare de rapiță și situația de lucrări aferentă acestei facturii unde sunt detaliate toate operațiunile efectuate (arat, fertilizat, erbicidat, recoltat, transportat, manopera aferentă, etc).  
- bonurile de recoltare pentru determinarea producției realizate și procesul verbal din data de 17.09.2009, întocmit la încheierea recoltării pentru suprafața de X ha din X;  
- facturile de livrare a produselor agricole din punct de vedere al cantităților comercializate, date utilizate pentru a compara cantitatea de rapiță recoltată și înregistrarea în contabilitate în contul 345 produse finite.

Organele de inspecție fiscală arată că, în conformitate cu art.67 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: " în cazul în care organul fiscal nu poate determina baza de impunere, acesta trebuie să o estimeze, caz în care trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare, care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale", iar, alin.(2) din același articol prevede: " în situațiile în care, potrivit

legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că estimarea bazei de impozitare s-a determinat prin scăderea din producția medie comunicată de Direcția Județeană de Statistică X a producției înregistrate în evidența financiar - contabilă.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că baza impozabilă suplimentară astfel obținută în sumă de **X lei** reprezintă venituri estimate care au fost luate în calcul la stabilirea profitului impozabil (anexa nr.8).

Pentru suprafața de X de hectare din perimetrul X, organele de inspecție fiscală consemnează că societatea a prezentat Procesul - verbal de constatare daune la cultura de rapiță încheiat în data de 02.11.2009 în care se menționează următoarele: „Ca urmare a condițiilor naturale nefavorabile, respectiv din cauza secetei excesive s-a constatat o sterilitate a păstăilor în proporție de 80% - 90%, cultura fiind compromisă total ”.

În acest context, organele de inspecție fiscală menționează faptul că încadrarea în categoria de calamitate naturală a fenomenelor naturale (temperaturile excesiv de ridicate) se realizează potrivit Legii 381/2002 privind acordarea despăgubirilor în caz de calamități naturale în agricultură, cu modificările și completările ulterioare, de către Ministerul Agriculturii, Alimentației și Pădurilor și se aprobă prin hotărâre a Guvernului, cu precizarea că pentru anul 2009 nu există o asemenea hotărâre care să încadreze în categoria de calamitate naturală cultura de rapiță din zona X, jud. X.

Conform "Situației privind colectarea cheltuielilor directe și indirecte pentru cultura de rapiță" (anexa nr.7), societatea a efectuat cheltuieli directe și indirecte, astfel că pentru suprafața de X de hectare societatea a efectuat cheltuieli în sumă totală de X, pentru această suprafață fiind încheiat un proces verbal de constatare daune, cultura fiind compromisă total.

Pentru această suprafață de X de hectare, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea producției neînregistrate și au fost luate în calcul nivelul producției medii/ha comunicat de Direcția Regională de Statistică X, conform adresei nr.X/10.09.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timis – SAF - AIF sub nr. X/16.09.2010 și prețul pieței de X lei/ha, preț utilizat și de societatea verificată la comercializarea rapiței recoltate. Prin înmulțirea producției medii la hectar exprimată în ha și cu prețul pieței a rezultat baza impozabilă a producției agricole neînregistrate în anul 2009. Baza impozabilă suplimentară astfel obținută în sumă de **X lei** reprezintă venituri suplimentare care au fost luate în calcul la stabilirea profitului impozabil ( anexa 9).

Organele de inspecție fiscală arată că în conformitate cu art.67 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: " în cazul în care organul fiscal nu poate determina baza de impunere, acesta trebuie să o estimeze, caz în care trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare, care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.”

2. Societatea X SRL înregistrează în contabilitate pentru anul 2009 cultivarea cu rapiță a unei suprafețe de teren de X ha în raza localității X și X de hectare în raza localității X.

Organele de inspecție fiscală consemnează că potrivit adresei ANAF nr.X/29.07.2010 cu privire la monitorizarea rambursărilor de TVA cu control anticipat în domeniul producției și comercializării cerealelor, s-a solicitat Agenției de Plați și Intervenție pentru Agricultură Centrul județean X cu adresa X/03.11.2010 următoarele

date:

- dacă societatea X SRL a beneficiat de subvenții pentru terenurile agricole deținute (cultivate sau necultivate);
- suprafața de teren pentru s-au solicitat și s-au aprobat subvenții, cultura agricolă, suma și tipul subvențiilor acordate în anii agricoli 2008 - 2009 și 2009 - 2010.

Cu adresa nr.X/19.11.2010 înregistrată la D.G.F.P. X sub nr. X/06.12.2010 și la A.I.F. sub nr. X/07.12.2010, Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură Centrul județean X a comunicat faptul că suprafața determinată pentru plată - culturi în teren arabil a fost de X ha, iar valoarea subvenției acordate a fost de X lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că solicitarea informațiilor și datele comunicate de această instituție (aferele anului 2009) au fost utilizate și pentru Raportul de Inspecție Fiscală precedent nr.X/21.04.2011, care a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei iunie 2009 - iunie 2010.

Cu adresa nr.X/05.04.2011 înregistrată la A.P.I.A sub nr. X/05.04.2011 s-au solicitat lămuriri privind tipurile de culturi agricole de pe cele X ha comunicate ca fiind cultivate, pentru care au fost acordate aceste subvenții.

Cu adresa nr. X/05.04.2011 înregistrată la D.G..F.P. Timiș, A.I.F. sub nr. X/06.04.2011, APIA comunică tipurile de culturi pentru care s-au solicitat și acordat aceste subvenții.

Din analiza datelor primite, organele de control au constatat că societatea a primit subvenții pentru o suprafață de X ha cultivate cu rapiță și grâu.

Comparând datele privind suprafețele cultivate din contabilitatea agentului economic cu cele comunicate de APIA, s-au constatat următoarele:

Din analiza datelor comunicate de A.P.I.A. a rezultat o suprafață de X hectare cultivate cu grâu și X hectare cultivate cu rapiță, iar agentul economic înregistrează în contabilitate doar cultivarea cu rapiță a unei suprafețe de X de hectare.

Pentru suprafața de X hectare (X - X), cultivate cu rapiță și grâu pentru care a primit subvenții pentru cultură, societatea nu a înregistrat în evidența financiar - contabilă veniturile aferente acestor culturi.

Organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea producției neînregistrate de către S.C. X S.R.L. de pe suprafața de X hectare pentru care a beneficiat de subvenții și neînregistrate ca fiind cultivate în evidența contabilă a societății.

La cuantificarea bazei de impunere au fost luate în calcul nivelul producției medii/ha și prețurile medii comunicate de Direcția Regională de Statistică X conform adresei nr. X/10.09.2010, înregistrată la DGFP Timiș SAF-AIF sub nr. X/16.09.2010, pentru grâu și prețul pieței pentru rapiță (pret utilizat și de societate la comercializarea producției agricole de pe cele X hectare).

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că baza impozabilă suplimentară în sumă de X lei (X lei pentru cultura de rapiță și X lei pentru cultura de grâu) reprezintă venituri suplimentare care au fost luate în calcul la stabilirea profitului impozabil (anexa 10 și anexa nr.11).

Organele de inspecție fiscală menționează că repartizarea pe perioade fiscale a bazei de impozitare suplimentare, s-a efectuat în funcție de perioada de realizare a înregistrării producției declarate de pe cele X hectare în contabilitatea societății.

3. Societatea X SRL înregistrează în contabilitate pentru anul 2009 cultivarea cu rapiță a unei suprafețe de teren de X ha în raza localității X și X de hectare în raza localității X.

Organele de inspecție fiscală consemnează:

Conform legislației în vigoare, unitățile cu personalitate juridică care dețin terenuri pe raza unor localități au obligația să declare, prin conducătorul unității,

anumite date care se înscriu în Registrul agricol întocmit de autoritățile administrației publice locale din unitățile administrativ-teritoriale.

Conform Titlului I pct. 2 lit. a) din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2007-2011 aprobate prin Ordinul MADR nr. 742/2007:

„ Registrul agricol constituie: document oficial de evidență primară unitară în care se înscriu date privind terenurile deținute, pe categorii, modul de utilizare a suprafeței agricole, suprafața arabilă cultivată cu principalele culturi....”

Conform Titlului I pct. 3 alin. (2) din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2007-2011 aprobate prin Ordinul MADR nr. 742/2007: „Registrul agricol,... având caracterul unui document oficial care constituie o sursă importantă de informație ...” iar conform Titlului I pct. 17 din același act normativ: „ Termenele la care se efectuează declararea datelor pentru înscrierea în registrul agricol sunt următoarele: ...b) 1-15 mai, pentru datele privind modul de folosință a terenului, suprafețele cultivate, numărul pomilor fructiferi. Persoanele fizice și juridice pot declara date pentru a fi înscrise în registrul agricol și în afara acestor intervale de timp, în cazul în care au intervenit modificări deosebite în patrimoniul agricol...”.

Conform Titlului I pct. 6 alin. (1) din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2001-2005 aprobate prin Ordinul MADR nr. 712/2001 și conform Titlului I pct. 6 alin. (1) din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2007-2011 aprobate prin Ordinul MADR nr. 742/2007: „ înscrierea datelor în Registrul agricol se va face pe baza declarațiilor date sub semnătura proprie a reprezentantului legal... prin vizitarea gospodăriilor de către persoanele împuternicite cu completarea registrului agricol....”.

La Titlul II Partea I cap. 3 din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2007-2011 aprobate prin Ordinul MADR nr. 742/2007 se precizează: „ Modul de utilizare a suprafeței agricole situate pe raza localității se completează pentru toate categoriile de deținători, cu particularitățile menționate mai jos. Suprafața agricolă cuprinde terenurile folosite pentru obținerea producției vegetale - arabile, pășuni și fânețe naturale, vii, pepiniere viticole și hameiști, livezi și pepiniere pomicole, arbuști fructiferi - situate în perimetrele extravilan și intravilan ale localităților...”.

Organele de inspecție fiscală au procedat la întocmirea unor adrese către primarii din localitățile în care S.C. X S.R.L. deține terenuri agricole, respectiv X și X în vederea comunicării suprafețelor declarate de către această societate în registrul agricol ca fiind cultivate și felul culturilor.

Organele de inspecție fiscală menționează că solicitarea informațiilor și datele comunicate de aceste instituții (aferele anului 2009) au fost utilizate și pentru Raportul de Inspecție Fiscală precedent nr.X/21.04.2011, care a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei iunie 2009 - iunie 2010.

Urmare acestor solicitări, Primăria X comunică cu adresa nr. X/13.07.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr.X/06.07.2010 că în anul 2009, SC X SRL figurează în registrul agricol cu o suprafață de teren de X hectare, suprafața cultivată în totalitate cu soia.

Primăria X cu adresa nr.X/05.07.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr.X/05.07.2010 comunica faptul că în anul 2009 societatea X SRL figurează în registrul agricol cu o suprafața de teren de X hectare, din care a declarat culturi pe o suprafața de X hectare cu porumb boabe și o suprafață de X hectare cu soia.

Comparând datele furnizate de cele două primării cu datele declarate și înregistrate în gestiune și în evidența financiar contabilă de către societate rezultă faptul că în anul 2009 societatea X SRL nu a înregistrat în contabilitate cheltuielile și

veniturile pentru culturile de soia și porumb de pe suprafețele declarate la primarii, ca fiind cultivate.

Organele de inspecție fiscală arată că, în conformitate cu art.67 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în cazul în care organul fiscal nu poate determina baza de impunere, acesta trebuie să o estimeze, caz în care trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare, care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

Având în vedere cele arătate mai sus, organele de inspecție fiscală au calculat, prin estimare, veniturile neînregistrate în evidența contabilă obținute prin recoltarea de porumb și soia de pe suprafețele comunicate de primării ca fiind cultivate, în suma de X lei (evidențiată în anexa nr. 12) astfel:

- X ha soia x X prod.medie/ha x X lei (preț mediu) = X lei;
- X ha porumb x X prod.medie/ha x X lei (preț mediu) = X lei;
- X ha soia x X prod.medie/ha x X lei (preț mediu) = X lei.

În legătură cu modalitatea de calcul, organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

Producțiile medii la hectar și prețurile medii folosite la estimare s-au obținut din adresa - răspuns nr.X/10.09.2010 a Direcției Regionale de Statistica X și înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr. X/16.09.2010.

Organele de inspecție fiscală menționează că prețurile comunicate reflectă prima etapa de comercializare, nu includ costuri de transport, stocare și nu cuprind subvenții pe produs și TVA.

Prin urmare, pentru anul 2009 organul de control a stabilit venituri suplimentare în sumă totală de X lei și X lei cheltuială nedeductibilă cu impozitul pe profit calculat și virat dar neluat în calcul la stabilirea pierderii fiscale de către societate.

*Pentru anul 2010* - organele de inspecție fiscală consemnează următoarele:

Conform legislației în vigoare, unitățile cu personalitate juridică care dețin terenuri pe raza unor localități au obligația să declare, prin conducătorul unității, anumite date care se înscriu în Registrul agricol întocmit de autoritățile administrației publice locale din unitățile administrativ-teritoriale.

Conform Titlului I pct. 2 lit. a) din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2007-2011 aprobate prin Ordinul MADR nr. 742/2007: „Registrul agricol constituie: document oficial de evidență primară unitară în care se înscriu date privind terenurile deținute, pe categorii, modul de utilizare a suprafeței agricole, suprafața arabilă cultivată cu principalele culturi....”

Conform Titlului I pct. 3 alin.(2) din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2007-2011 aprobate prin Ordinul MADR nr. 742/2007: „Registrul agricol,... având caracterul unui document oficial care constituie o sursă importantă de informație ...” iar, conform Titlului I pct 17 din același act normativ: „Termenele la care se efectuează declararea datelor pentru înscrierea în registrul agricol sunt următoarele: ....b) 1-15 mai, pentru datele privind modul de folosință a terenului, suprafețele cultivate, numărul pomilor fructiferi. Persoanele fizice și juridice pot declara date pentru a fi înscrise în registrul agricol și în afara acestor intervale de timp, în cazul în care au intervenit modificări deosebite în patrimoniul agricol...”.

Conform Titlului I pct. 6 alin. (1) din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2001 - 2005 aprobate prin Ordinul MADR nr. 712/2001 și conform Titlului I pct. 6 alin. (1) din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2007-2011 aprobate prin Ordinul MADR nr. 742/2007: ”Înscrierea datelor în Registrul agricol se va face pe baza declarațiilor

date sub semnătura proprie a reprezentantului legal... prin vizitarea gospodăriilor de către persoanele împuternicite cu completarea registrului agricol....".

La Titlul II Partea I cap. 3 din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2007-2011 aprobate prin Ordinul MADR nr. 742/2007 se precizează: „...Modul de utilizare a suprafeței agricole situate pe raza localității se completează pentru toate categoriile de deținători, cu particularitățile menționate mai jos. Suprafața agricolă cuprinde terenurile folosite pentru obținerea producției vegetale - arabile, pășuni și fânețe naturale, vii, pepiniere viticole și hameiști, livezi și pepiniere pomicole, arbuști fructiferi - situate în perimetrele extravilan și intravilan ale localităților...”.

Organele de inspecție fiscală au procedat la întocmirea unor adrese către unele primării din localități în care S.C. X S.R.L. deține terenuri agricole, în vederea comunicării pentru anii agricoli 2009 - 2010 a suprafețelor declarate de către această societate în registrul agricol ca fiind cultivate și felul culturilor.

Organele de inspecție fiscală menționează că solicitarea informațiilor și datele comunicate de aceste instituții (aferente anului 2009) au fost utilizate și pentru Raportul de Inspecție Fiscală precedent nr.X/21.04.2011, care a vizat taxa pe valoarea adugată aferentă perioadei iunie 2009 - iunie 2010.

Astfel, Primăria X comunică cu adresa nr. X/13.07.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr.X/16.07.2010 că în anul 2010, societatea X SRL figurează în registrul agricol cu o suprafață de teren de X hectare, suprafață cultivată în totalitate cu porumb.

Primăria X comunică cu adresa nr.X/19.08.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr. X/24.08.2010 că în anul 2010, societatea X SRL figurează în registrul agricol cu o suprafață de teren de X hectare, suprafață cultivată în totalitate cu grâu.

Comparând datele furnizate de cele doua primării cu datele declarate și înregistrate în gestiune și în evidenta financiar contabilă de către societate a rezultat faptul că în anul 2010 societatea X SRL nu a înregistrat în contabilitate veniturile pentru culturile de porumb și grâu de pe suprafețele declarate la primării, ca fiind cultivate.

Conform art.67 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în cazul în care organul fiscal nu poate determina baza de impunere, acesta trebuie să o estimeze, caz în care trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare, care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

Având în vedere cele arătate, organele de inspecție fiscală au calculat prin estimare, veniturile neînregistrate în evidența contabilă obținute prin recoltarea de porumb și grâu de pe suprafețele comunicate de primării ca fiind cultivate, în sumă de X lei (anexa nr.3), calculată astfel:

- X ha grâu x X prod.medie/ha x X lei (preț mediu) = X lei;
- X ha porumb x X prod.medie/ha x X lei (preț mediu) = X lei.

În legătură cu modalitatea de calcul, organele de inspecție fiscală precizează:  
- producțiile medii la hectar și prețurile medii folosite la estimare s-au obținut din adresa - răspuns nr.X/10.09.2010 a Direcției Regionale de Statistică X și înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr. X/16.09.2010.

-prețurile comunicate reflectă prima etapa de comercializare, nu includ costuri de transport, stocare și nu cuprind subvenții pe produs și TVA.

Organele de inspecție fiscală au întocmit situația privind modul de calculare, declarare și virare a impozitului pe profit în perioada decembrie 2007 -decembrie 2010

de către societatea X SRL (anexa nr.13).

În urma estimării valorii producției agricole a fost recalculat profitul impozabil al societății (anexa nr. 14) rezultând următoarele constatări:

- *pentru anul 2008* în urma recalculării valorii producției agricole au fost stabilite obligații de plată a impozitului pe profit pentru trim. I, II și III iar, la finele anului înregistrează pierdere fiscală de X lei.

- *pentru anul 2009* în urma recalculării valorii producției agricole au rezultat venituri suplimentare în sumă de X lei ceea ce a determinat modificarea rezultatului financiar astfel:

- pentru trim.III de la o pierdere fiscală de X lei la un profit impozabil de X lei și un impozit pe profit în sumă de X lei, iar societatea a declarat și achitat suma de X lei, astfel a fost stabilit un impozit de plată în sumă de X lei,

- pentru trim. IV de la o pierdere de X lei la un profit impozabil de X lei și un impozit pe profit de X lei, dar societatea a declarat impozit minim în sumă de X lei, astfel încât rămâne de plată un impozit pe profit de X lei,

- *pentru anul 2010* în urma recalculării valorii producției agricole au rezultat venituri suplimentare în sumă de X lei și cheltuieli nedeductibile cu impozitul pe profit de X lei, ceea ce a determinat modificarea rezultatului financiar astfel:

- pentru trim.II agentul economic înregistrează profit în sumă de X lei, dar datorită pierderii fiscale de recuperat din anul precedent nu datorează impozit pe profit, iar societatea a declarat și achitat suma de X lei. Controlul a stabilit pentru această perioadă un impozit pe profit suplimentar de X lei, iar societatea a declarat și achitat suma de X lei (forfetar) rămânând de plată un impozit pe profit în sumă de X lei.

- pentru trim.III agentul economic evidențiază profit în sumă de X lei, dar datorită pierderii fiscale de recuperat din perioada precedentă societatea nu datorează impozit pe profit. Organele de control au stabilit un profit impozabil de X lei și un impozit pe profit în sumă de X lei, iar societatea a declarat și achitat suma de X lei (forfetar), astfel a fost stabilit un impozit de plată suplimentar în sumă de X lei;

- pentru anul 2010 agentul economic înregistrează profit în sumă de X lei, dar datorită pierderii fiscale de recuperat din perioada precedentă societatea nu datorează impozit pe profit. Organele de control au stabilit un profit impozabil de X lei și un Impozit pe profit în sumă de X lei, iar societatea a declarat și achitat suma de X lei, astfel a fost stabilit un impozit de plată suplimentar în sumă de X lei.

Totodată, având în vedere faptul că urmare a estimării valorii producției agricole a fost recalculat profitul impozabil al societății, fiind stabilite diferențe la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au calculat accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Astfel, pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit, în timpul controlului au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, calculul accesoriilor fiind efectuat conform prevederilor O.G. nr. 92/2003, republicată și modificată prin O.U.G. nr.39/2010.

### **Taxa pe valoarea adăugată**

Perioada verificată: 01.07.2010 – 31.12.2010

La întocmirea raportului de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au avut în vedere și adresa ANAF nr.X/29.07.2010 înregistrată la DGFP Timiș, SAF - AIF sub nr. X/30.07.2010 privind Monitorizarea rambursărilor de TVA cu control anticipat în domeniul producției și comercializării cerealelor.

*Referitor la TVA colectată* organele de inspecție fiscală consemnează următoarele:

Taxa pe valoare adăugată colectată de societate este în sumă de X lei și provine din arendarea unor terenuri societății X SRL cu care are încheiate contracte de arendă, pentru terenuri arabile aflate în județele X și X.

Livrările efectuate la intern sunt consemnate în facturi fiscale întocmite conform prevederilor art. 155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ca operațiuni taxabile cu cota standard de 24%, fiind înscrise în jurnalele pentru vânzări.

În perioada supusă inspecției fiscale, societatea X SRL are încheiat cu SC X SRL mai multe contracte de arendă înregistrate la Primăriile pe raza cărora se află terenurile arabile.

În perioada verificată, agentul economic obține venituri din arenda, conform prevederilor contractuale, arenda a fost stabilită la suma de X euro/ha, iar termenul de plată a fost stabilit de comun acord pentru luna septembrie 2009, respectiv septembrie 2010.

Pentru arendarea terenului societatea a depus notificarea nr.X/08.07.2009 prin care optează pentru taxarea acestei operațiuni - data de la care se optează pentru taxare este 01.09.2008.

Conform legislației în vigoare, unitățile cu personalitate juridică care dețin terenuri pe raza unor localități au obligația să declare, prin conducătorul unității, anumite date care se înscriu în Registrul agricol întocmit de autoritățile administrației publice locale din unitățile administrativ-teritoriale.

Conform Titlului I pct. 2 lit. a) din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2007-2011 aprobate prin Ordinul MADR nr. 742/2007: „ Registrul agricol constituie: document oficial de evidență primară unitară în care se înscriu date privind terenurile deținute, pe categorii, modul de utilizare a suprafeței agricole, suprafața arabilă cultivată cu principalele culturi....”

Conform Titlului 1 pct. 3 alin.(2) din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2007-2011 aprobate prin Ordinul MADR nr. 742/2007: „ Registrul agricol,... având caracterul unui: document oficial care constituie o sursă importantă de informație...” iar, conform Titlului I pct. 17 din același act normativ: „ Termenele la care se efectuează declararea datelor pentru înscrierea în registrul agricol sunt următoarele: ....b) 1-15 mai, pentru datele privind modul de folosință a terenului, suprafețele cultivate, numărul pomilor fructiferi. Persoanele fizice și juridice pot declara date pentru a fi înscrise în registrul agricol și în afara acestor intervale de timp, în cazul în care au intervenit modificări deosebite în patrimoniul agricol...”.

Conform Titlului I pct. 6 alin.(1) din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2001-2005 aprobate prin Ordinul MADR nr. 712/2001 și conform Titlului I pct. 6 alin. (1) din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2007-2011 aprobate prin Ordinul MADR nr. 742/2007: „ înscrierea datelor în Registrul agricol se va face pe baza declarațiilor date sub semnătura proprie a reprezentantului legal... prin vizitarea gospodăriilor de către persoanele împuternicite cu completarea registrului agricol....”.

La Titlul II Partea I cap. 3 din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2007-2011 aprobate prin Ordinul MADR nr. 742/2007 se precizează: „ Modul de utilizare a suprafeței agricole situate pe raza localității se completează pentru toate categoriile de deținători, cu particularitățile menționate mai jos. Suprafața agricolă cuprinde terenurile folosite pentru obținerea producției vegetale - arabile, pășuni și finețe naturale, vii, pepiniere viticole și hameiști, livezi și pepiniere pomicole, arbuști fructiferi - situate în perimetrele extravilan și intravilan ale localităților...”.

Organele de inspecție fiscală au procedat la întocmirea unor adrese către unele



primarii din localități în care S.C. X S.R.L. deține terenuri agricole, în vederea comunicării pentru anii agricoli 2009 - 2010 a suprafețelor declarate de către această societate în registrul agricol ca fiind cultivate și felul culturilor.

Organele de inspecție fiscală menționează că solicitarea informațiilor și datele comunicate de aceste instituții (aferele anului 2009) au fost utilizate și pentru Raportul de Inspecție Fiscală precedent nr.X/21.04.2011, care a vizat taxa pe valoarea adugată aferentă perioadei iunie 2009 - iunie 2010.

Astfel, Primăria X comunică cu adresa nr. X/13.07.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr.X/16.07.2010 că în anul 2010, societatea X SRL figurează în registrul agricol cu o suprafață de teren de X hectare, suprafață cultivată în totalitate cu porumb.

Primăria X comunică cu adresa nr.X/19.08.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr.X/24.08.2010 că în anul 2010, societatea X SRL figurează în registrul agricol cu o suprafață de teren de X hectare, suprafață cultivată în totalitate cu grâu.

Comparând datele furnizate de cele două primării cu datele declarate și înregistrate în gestiune și în evidența financiar contabilă de către societate rezultă faptul că în anul 2010 societatea X SRL nu a înregistrat în contabilitate veniturile pentru culturile de porumb și grâu de pe suprafețele declarate ca fiind cultivate la primării.

Organele de inspecție fiscală arată că potrivit art.67 alin.(1) din O.G. nr.92/2003privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în cazul în care organul fiscal nu poate determina baza de impunere, acesta trebuie să o estimeze, caz în care trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare, care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

Având în vedere cele arătate, organele de inspecție fiscală au calculat, prin estimare, veniturile neînregistrate în evidența contabilă obținute prin recoltarea de porumb și grâu de pe suprafețele comunicate de primării ca fiind cultivate, în sumă de X lei, astfel:

- X ha grâu x X prod.medie/ha x X lei (preț mediu) = X lei;
- X ha porumb x X prod.medie/ha x X lei (preț mediu) = X lei.

În legătură cu modalitatea de calcul, organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

Producțiile medii la hectar și prețurile medii folosite la estimare s-au obținut din adresa - răspuns nr.X/10.09.2010 a Direcției Regionale de Statistică X și înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr. X/16.09.2010, menționându-se și faptul că solicitarea informațiilor și datele comunicate de această instituție (aferele anului 2009) au fost utilizate și pentru Raportul de Inspecție Fiscală precedent nr.X/21.04.2011, care a vizat taxa pe valoarea adugată aferentă perioadei iunie 2009 - iunie 2010.

Prețurile comunicate reflectă prima etapa de comercializare, nu includ costuri de transport, stocare și nu cuprind subvenții pe produs și TVA.

La veniturile estimate în sumă totală de X lei organele de inspecție fiscală au calculat TVA colectată în temeiul art.14 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sumă de X lei (X lei x 24%).

Organele de inspecție fiscală precizează că măsura aplicării procedurii de estimare a fost luată ca urmare a existenței neconcordanțelor între suprafețele cultivate evidențiate în contabilitate și cele declarate la primăriile pe raza cărora se află terenurile.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA colectată aferentă perioadei iulie 2010 -decembrie 2010 la nivelul sumei de X lei, sumă ce reprezintă TVA colectată aferentă bazei de impozitare estimate.

În timpul controlului s-a procedat la recalcularea TVA-ului evidențiat în balanțele de verificare ale societății cu TVA colectată suplimentar rezultată în urma inspecției fiscale. Situația în detaliu a TVA recalculat de către organul de control se prezintă în anexa 5.

Deoarece în urma recalculării TVA societatea datorează TVA de plată în sumă de X lei, organul de inspecție fiscală a procedat la calcularea accesoriilor (dobânzi și penalități) pentru neplata la scadență a diferențelor suplimentare stabilite în conformitate cu prevederile art. 119 și art. 120 din OG 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Accesoriile în sumă totală de X lei, au fost calculate până la data de 16.08.2011 (anexa 5).

**III.** Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de **X lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,

**cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate pronunța asupra obligației fiscale sus menționate, stabilită în sarcina contestatoarei, în condițiile în care constatările organelor de inspecție fiscală sunt incomplete în ceea ce privește stabilirea prin estimare a bazei de impunere.**

Perioada verificată: 27.12.2007 – 31.12.2010

**În fapt**, urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

*1. Cu privire la cheltuielile nedeductibile*

În trim.III 2008 a înregistrat pe cheltuieli în contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" valoarea substanțelor fertilizatoare este în sumă de X lei, respectiv X/ha. Substanțele fertilizatoare au fost predate către SC X SRL X, potrivit actului adițional la contractul de arendare din 01.09.2008 în vederea fertilizării terenului de X ha dat în arendă acestei societăți, ce are calitatea de arendaș conform contractului. Valoarea totală a acestor substanțe de X lei.

Având în vedere că tariful arende este de doar X euro/ha rezultă că aceste substanțe nu au fost cuprinse în tarif, ci au au fost puse la dispoziția SC X SRL X cu titlu gratuit.

Organele de control au constatat prin R.I.F. nr. X/16.07.2009, că potrivit art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de X lei nu este aferentă veniturilor, fiind pentru SC X SRL X o cheltuială nedeductibilă.

Deoarece aceste cheltuieli au fost înregistrate în contul "471" și apoi prin Nota contabilă X/31.12.2010 au fost înregistrate ca investiție în valoarea terenului în debitul contului 231 "Îmbunătățire teren agricol" nu au avut consecință fiscală în determinarea profitului impozabil.

În trim.IV 2008 SC X SRL a înregistrat în contabilitate, în valoarea terenurilor factura nr.X/11.12.2008 în sumă de X lei (X euro) emisă de SC X Danemarca, societate afiliată cu SC X SRL X reprezentând prestări de servicii externe de consultanță, pentru care societatea nu a prezentat contract, rapoarte de lucru sau situații de lucrări.

Organele de control au constatat prin R.I.F. nr. X/16.07.2009 că au fost

încalcate prevederile pct.41 lit.a) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare cu privire la art.11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi arata că "a) între persoane afiliate costurile de administrare, management, control, consultantă sau funcții similare sunt deduse la nivel regional prin intermediul societății mamă."

În trim.IV 2008, deși societatea a calculat un impozit pe profit de X lei această cheltuială nu a fost luată în calcul la stabilirea pierderii fiscale. Astfel, pentru anul 2008 societatea a stabilit o pierdere fiscală de recuperat de X lei, iar controlul a stabilit o pierdere fiscală de recuperat de X lei.

*Referitor la venituri impozabile stabilite în timpul controlului*

În anul 2008 societatea arendează suprafața de X ha în baza unor contracte de arendă societății SC X SRL din X.

Din analiza documentelor prezentate, organele de control constată că societatea desfășoară activități în domeniul agricol, respectiv culturi agricole (rașiță) pe suprafața de X hectare pe terenuri aparținând societății în perimetrul localităților X și X. Aferent acestei culturi agricole au fost prezentate facturi, contracte, anexe la facturi - situații de lucrări, din care rezultă că toate lucrările agricole începând de la pregătirea terenului arat, fertilizat, ierbicidat, recoltat și transportat s-au realizat prin societatea SC X SRL, societate afiliată direct cu agentul economic verificat (asociat unic societatea X).

Organele de inspecție fiscală menționează că S.C. X S.R.L a pus la dispoziția prestatorului toate substanțele chimice necesare fertilizării, ierbicidării și tratamentelor specifice solului și materialele necesare realizării acestei culturi de rașiță: semințele, combustibilul și utilajele agricole cu care au fost realizate aceste culturi (tractoare, pluguri, semănători, încărcătoare telescopice, combine pentru secerat, etc), utilaje care au fost închiriate de la societatea X, persoană juridică poloneză, având cod PL X, conform contractului de închiriere nr.X din luna decembrie 2008 (contract încheiat pentru anul 2009) - societate afiliată, conform declarației dată de d-na X în calitate de împuternicit al administratorului.

Ca documente justificative de înregistrare a producției de rașiță obținută, organele de inspecție fiscală precizează că au fost prezentate următoarele:

- fișe de recoltare de la nr.X la nr.X pentru suprafața de X hectare în perimetrul X (fiecare fișă de recoltare este aferenta suprafeței de X ha);
- procesul verbal la încheierea recoltării din data de 17.09.2009 din care rezultă că pentru suprafața de X hectare s-a recoltat o cantitate de X kg rașiță care este depozitată în baza de recepție X).

1. Din analiza producțiilor realizate de alte societăți din județul X care realizează exploatații agricole, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC X SRL a realizat producții mult inferioare celor realizate de alte societăți din județ.

Organele de inspecție fiscală consemnează că lucrările agricole au fost efectuate în termen optim și s-a aplicat tehnologia adecvată, neexistând obiecții ale S.C. X SRL cu privire la calitatea lucrărilor efectuate de SC X SRL. Din documentele prezentate rezultă faptul că nu s-au efectuat abateri de la tehnologie, lucrările efectuate fiind de calitate și realizate în timp optim. În acest sens, societatea verificată a prezentat situații de lucrări care au fost acceptate la plată, aceste situații cuprinzând lucrări de pregătire a terenului, arat, fertilizare, ierbicidare, recoltare și transport. SC X SRL a pus la dispoziția prestatorului toate materialele necesare pentru efectuarea prestațiilor, respectiv: semințele, îngrășămintele, ierbicidele, combustibilul, etc.

Organele de inspecție fiscală au constatat că producția medie realizată de SC X SRL, în perioada supusă controlului, la cultura de rașiță este mult inferioară față de

producția medie realizată în aceeași zonă de alte societăți, agentul economic a realizat producții mai mici cu X % față de media realizată în zona județului X. Cu toată tehnologia de cultivare avansată aplicată și administrarea de îngrășăminte chimice, așa cum s-a arătat mai sus, societatea a înregistrat și a declarat prin reprezentanții săi legali, producții agricole foarte mici raportate la producțiile medii realizate în aceeași zonă.

Pentru cele X hectare cultivate în perimetrul X, în perioada de urmărire a culturilor în vegetație, organele de inspecție fiscală precizează că nu există documente care să fi constat și sesizat anomalii în creșterea și dezvoltarea plantelor (cum ar fi negerminația semințelor ceea ce ar fi dus la o densitate mică a plantelor la hectar, nedezvoltarea corespunzătoare a acestora, sau a altor cauze care să justifice producțiile mici înregistrate).

Astfel că, organele de inspecție fiscală au aplicat procedeul de estimare, efectuat în baza art.6, art.7 alin. (2) și art.67 alin. (1), alin. (2) din OG nr.92/2003, republicată și Cap.III punctul 19 din OMFP nr.364/2009 privind aprobarea sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală, iar măsura aplicării procedurii de estimare a fost luată ca urmare a existenței neconcordanței între producția înregistrată de SC X SRL și producțiile medii la ha comunicate de Direcția Județeană de Statistică.

Pentru o evaluare și o comparare cât mai apropiată de realitate, organele de control precizează că au fost solicitate informații Direcției Județene de Statistică X prin adresa nr. X/06.09.2010, cu privire la producțiile medii la hectar realizate în zona X, cât și prețurile medii ale produselor agricole practicate în perioada supusă controlului, menționând că solicitarea informațiilor și datele comunicate de această instituție (aferele anului 2009) au fost utilizate și pentru Raportul de Inspecție Fiscală precedent nr.X/21.04.2011, care a vizat taxa pe valoarea adugată aferentă perioadei iunie 2009 - iunie 2010.

Prin compararea producțiilor realizate de SC X SRL cu producțiile medii la hectar realizate în zona X organele de inspecție fiscală consemnează că au rezultat diferențe (kg/ha), și anume:

- societatea verificată înregistrează pentru suprafața de 200 de hectare din zona Ghilad cultivată cu rapiță o recoltă de X kg/ha, iar Direcția Județeană de Statistică X comunică pentru rapiță producția medie la hectar în județul X, respectiv o cantitate de X kg/ha.

Potrivit "Situației privind colectarea cheltuielilor directe și indirecte pentru cultura de rapiță" (anexa nr.7), organele de inspecție fiscală consemnează că societatea a efectuat cheltuieli directe și indirecte, pentru suprafața de X de hectare în sumă totală de X lei, iar valoarea producției obținute a fost de X lei, iar pentru suprafața de X de hectare societatea a efectuat cheltuieli în sumă totală de X, pentru această suprafață fiind încheiat un proces verbal de constatare daune, cultura fiind compromisă total.

La sfârșitul anului 2009, societatea consideră că un procent de X% din totalul cheltuielilor cu aceasta cultură de rapiță este repartizat îmbunătățirii calității terenului și este înregistrat în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție - îmbunătățire teren".

Conform producției medii comunicate de Direcția Județeană de Statistică X prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Timiș A.I.F. sub nr. X/16.09.2010 și a analizei cheltuielilor aferente culturii s-a estimat o producție medie de X kg/ha, iar pentru suprafața cultivată de X hectare cantitatea de X kg în valoare de X lei.

Având în vedere tocmai aceste anomalii privind producțiile la hectar declarate și redade anterior, în cuantificarea bazelor de impunere reprezentând cultura agricolă menționată, organele de control au avut în vedere prețul pieței (preț utilizat și de

societate la înregistrarea veniturilor în contabilitate aferente ).

Estimarea bazei de impunere s-a efectuat pe baza datelor și informațiilor din contabilitatea financiar – contabilă a societății și s-au avut în vedere următoarele:

- adresa nr. X/06.09.2010 emisă de Direcția Județeană de Statistică X prin care au fost comunicate producțiile medii la ha realizate în zona X ;
- factura nr. X/16.12.2009 emisă de SC X SRL reprezentând lucrările agricole pentru cultura de X de hectare de rapiță și situația de lucrări aferentă acestei facturi unde sunt detaliate toate operațiunile efectuate (arat, fertilizat, erbicidat, recoltat, transportat, manopera aferentă, etc).
- bonurile de recoltare pentru determinarea producției realizate și procesul verbal din data de 17.09.2009, întocmit la încheierea recoltării pentru suprafața de X ha din X;
- facturile de livrare a produselor agricole din punct de vedere al cantităților comercializate, date utilizate pentru a compara cantitatea de rapiță recoltată și înregistrarea în contabilitate în contul 345 produse finite.

De asemenea, estimarea bazei de impozitare s-a determinat prin scăderea din producția medie comunicată de Direcția Județeană de Statistică Timiș a producției înregistrată în evidența financiar - contabilă.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că baza impozabilă suplimentară astfel obținută în sumă de **X lei** reprezintă venituri estimate care au fost luate în calcul la stabilirea profitului impozabil (anexa nr.8).

Pentru suprafața de X hectare din perimetrul X, organele de inspecție fiscală consemnează că societatea a prezentat Procesul - verbal de constatare daune la cultura de rapiță încheiat în data de 02.11.2009 în care se menționează următoarele: „Ca urmare a condițiilor naturale nefavorabile, respectiv din cauza secetei excesive s-a constatat o sterilitate a păștilor în proporție de X% - X%, cultura fiind compromisă total ”.

În acest context, organele de inspecție fiscală precizează faptul că încadrarea în categoria de calamitate naturală a fenomenelor naturale (temperaturile excesiv de ridicate) se realizează potrivit Legii 381/2002 privind acordarea despăgubirilor în caz de calamități naturale în agricultură, cu modificările și completările ulterioare, de către Ministerul Agriculturii, Alimentației și Pădurilor și se aprobă prin hotărâre a Guvernului, precizând că pentru anul 2009 nu există o asemenea hotărâre care să încadreze în categoria de calamitate naturală cultura de rapiță din zona X, jud. X.

Conform "Situației privind colectarea cheltuielilor directe și indirecte pentru cultura de rapița" (anexa nr.7), societatea a efectuat cheltuieli directe și indirecte, astfel că pentru suprafața de X de hectare societatea a efectuat cheltuieli în sumă totală de X, pentru această suprafață fiind încheiat un proces verbal de constatare daune, cultura fiind compromisă total.

Pentru această suprafață de X de hectare, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea producției neînregistrate, în conformitate cu art.67 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind luate în calcul nivelul producției medii/ha comunicat de Direcția Regională de Statistică X, conform adresei nr.X/10.09.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timis – SAF - AIF sub nr. X/16.09.2010 și prețul pieței de X lei/ha, preț utilizat și de societatea verificată la comercializarea rapiței recoltate.

Prin înmulțirea producției medii la hectar exprimată în ha și cu prețul pieței a rezultat baza impozabilă a producției agricole neînregistrate în anul 2009.

Baza impozabilă suplimentară astfel obținută în sumă de **X lei** reprezintă venituri suplimentare care au fost luate în calcul la stabilirea profitului impozabil (anexa 9).

2. Societatea X SRL înregistrează în contabilitate pentru anul 2009 cultivarea

cu rapiță a unei suprafețe de teren de X ha în raza localității X și X hectare în raza localității X.

Organele de inspecție fiscală consemnează că potrivit adresei ANAF nr. X/29.07.2010 cu privire la monitorizarea rambursărilor de TVA cu control anticipat în domeniul producției și comercializării cerealelor, s-a solicitat Agenției de Plăți și Intervenție pentru Agricultură Centrul județean X cu adresa X/03.11.2010 următoarele date:

- dacă societatea X SRL a beneficiat de subvenții pentru terenurile agricole deținute (cultivate sau necultivate);
- suprafața de teren pentru s-au solicitat și s-au aprobat subvenții, cultura agricolă, suma și tipul subvențiilor acordate în anii agricoli 2008 - 2009 și 2009 - 2010.

Cu adresa nr.11325/19.11.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timiș sub nr.X/06.12.2010 și la A.I.F. sub nr. X/07.12.2010, Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură Centrul județean X a comunicat că suprafața determinată pentru plată - culturi în teren arabil a fost de X ha, iar valoarea subvenției acordate a fost de X lei. Organele de inspecție fiscală menționează faptul că solicitarea informațiilor și datele comunicate de această instituție (aferele anului 2009) au fost utilizate și pentru Raportul de Inspecție Fiscală precedent nr.X/21.04.2011, care a vizat taxa pe valoarea adugată aferentă perioadei iunie 2009 - iunie 2010.

Cu adresa nr.X/05.04.2011 înregistrată la A.P.I.A sub nr. X/05.04.2011 s-au solicitat lămuriri privind tipurile de culturi agricole de pe cele X ha comunicate ca fiind cultivate, pentru care au fost acordate aceste subvenții.

Cu adresa nr. X/05.04.2011 înregistrată la D.G..F.P. Timiș, A.I.F. sub nr. X/06.04.2011, APIA comunică tipurile de culturi pentru care s-au solicitat și acordat aceste subvenții.

Din analiza datelor primite, organele de control au constatat că societatea a primit subvenții pentru o suprafața de X ha cultivate cu rapiță și grâu.

Comparând datele privind suprafețele cultivate din contabilitatea agentului economic cu cele comunicate de APIA, s-au constatat următoarele:

- din analiza datelor comunicate de A.P.I.A. a rezultat o suprafață de X hectare cultivate cu grâu și X hectare cultivate cu rapiță, iar agentul economic înregistrează în contabilitate doar cultivarea cu rapiță a unei suprafețe de X hectare.
- pentru suprafața de X hectare (X - X), cultivate cu rapiță și grâu pentru care a primit subvenții pentru cultura, societatea nu a înregistrat în evidența financiar - contabilă veniturile aferente acestor culturi.

Organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea producției neînregistrate de către S.C. X S.R.L. de pe suprafața de X hectare pentru care a beneficiat de subvenții și neînregistrate în evidența contabilă a societății, ca fiind cultivate.

La cuantificarea bazei de impunere au fost luate în calcul nivelul producției medii/ha și prețurile medii comunicate de Direcția Regională de Statistică X conform adresei nr. X/10.09.2010, înregistrată la DGFP Timiș SAF-AIF sub nr. X/16.09.2010, pentru grâu și prețul pieței pentru rapiță (preț utilizat și de societate la comercializarea producției agricole de pe cele X hectare).

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că baza impozabilă suplimentară în suma de **X lei** (X lei pentru cultura de rapiță și X lei pentru cultura de grâu) reprezintă venituri suplimentare care au fost luate în calcul la stabilirea profitului impozabil (anexa 10 și anexa nr.11).

Organele de inspecție fiscală menționează că repartizarea pe perioade fiscale a bazei de impozitare suplimentare, s-a efectuat în funcție de perioada de realizare a înregistrării producției declarate de pe cele X hectare, în contabilitatea societății.

**3. Societatea X SRL înregistrează în contabilitate pentru anul 2009 cultivarea cu rapiță a unei suprafețe de teren de X ha în raza localității X și X hectare în raza localității X.**

Organele de inspecție fiscală consemnează că potrivit legislației în vigoare, unitățile cu personalitate juridică care dețin terenuri pe raza unor localități au obligația să declare, prin conducătorul unității, anumite date care se înscriu în Registrul agricol întocmit de autoritățile administrației publice locale din unitățile administrativ-teritoriale, fiind invocate în acest sens, prevederile Titlului I pct. 2 lit. a), pct. 3 alin. (2), pct. 6 alin. (1), pct. 17, Titlului II Partea I cap. 3 din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2007-2011 aprobate prin Ordinul MADR nr. 742/2007 și prevederile Titlului I pct. 6 alin. (1) din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2001-2005 aprobate prin Ordinul MADR nr. 712/2001.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la întocmirea unor adrese către primarii din localitățile în care S.C. X S.R.L. deține terenuri agricole, respectiv X și X în vederea comunicării suprafețelor declarate de către această societate în registrul agricol ca fiind cultivate și felul culturilor.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că solicitarea informațiilor și datele comunicate de aceste instituții (aferele anului 2009) au fost utilizate și pentru Raportul de Inspecție Fiscală precedent nr.X/21.04.2011, care a vizat taxa pe valoarea adugată aferentă perioadei iunie 2009 - iunie 2010.

Urmarea acestor solicitări, Primăria X comunică cu adresa nr. X/13.07.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr.X/06.07.2010 că *în anul 2009*, SC X SRL figurează în registrul agricol cu o suprafață de teren de X hectare, suprafață cultivată în totalitate cu soia.

Primăria X cu adresa nr.X/05.07.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr.X/05.07.2010 comunică faptul că în anul 2009 societatea X SRL figurează în registrul agricol cu o suprafața de teren de X hectare, din care a declarat culturi pe o suprafață de X hectare cu porumb boabe și o suprafață de X hectare cu soia.

Comparând datele furnizate de cele două primării cu datele declarate și înregistrate în gestiune și în evidența financiar contabilă de către societate rezultă faptul că *în anul 2009* societatea Farmer SRL nu a înregistrat în contabilitate cheltuielile și veniturile pentru culturile de soia și porumb de pe suprafețele declarate la primării, ca fiind cultivate.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală având în vedere prevederile art.67 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat, prin estimare, veniturile neînregistrate în evidența contabilă obținute prin recoltarea de porumb și soia de pe suprafețele comunicate de primării ca fiind cultivate, în sumă de **X lei** (evidențiată în anexa nr. 12) astfel:

- X ha soia x X prod.medie/ha x X lei (preț mediu) = X lei;
- X ha porumb x X prod.medie/ha x X lei (preț mediu) = X lei;
- X ha soia x X prod.medie/ha x X lei (preț mediu) = X lei.

În legătură cu modalitatea de calcul, organele de inspecție fiscală precizează:

- producțiile medii la hectar și prețurile medii folosite la estimare s-au obținut din adresa - răspuns nr.X/10.09.2010 a Direcției Regionale de Statistica X și înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr. X/16.09.2010.

- prețurile comunicate reflectă prima etapa de comercializare, nu includ costuri de transport, stocare și nu cuprind subvenții pe produs și TVA.

Prin urmare, pentru anul 2009 organul de control a stabilit venituri suplimentare în sumă totală de X lei și X lei cheltuială nedeductibilă cu impozitul pe profit calculat și

virat dar neluat în calcul la stabilirea pierderii fiscale de către societate.

*Pentru anul 2010* - organele de inspecție fiscală consemnează că potrivit legislației în vigoare, unitățile cu personalitate juridică care dețin terenuri pe raza unor localități au obligația să declare, prin conducătorul unității, anumite date care se înscriu în Registrul agricol întocmit de autoritățile administrației publice locale din unitățile administrativ-teritoriale, fiind invocate în acest sens, prevederile Titlului I pct. 2 lit. a), pct. 3 alin. (2), pct. 6 alin. (1), pct. 17, Titlului II Partea I cap. 3 din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2007-2011 aprobate prin Ordinul MADR nr. 742/2007 și prevederile Titlului I pct. 6 alin. (1) din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2001-2005 aprobate prin Ordinul MADR nr. 712/2001 .

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la întocmirea unor adrese către unele primarii din localități în care S.C. X S.R.L. deține terenuri agricole, în vederea comunicării pentru anii agricoli 2009 - 2010 a suprafețelor declarate de către această societate în registrul agricol ca fiind cultivate și felul culturilor.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că solicitarea informațiilor și datele comunicate de aceste instituții (aferele anului 2009) au fost utilizate și pentru Raportul de Inspecție Fiscală precedent nr.X/21.04.2011, care a vizat taxa pe valoarea adugată aferentă perioadei iunie 2009 - iunie 2010.

Urmarea acestor solicitări Primăria X comunică cu adresa nr. X/13.07.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr.X/16.07.2010 că în anul 2010, societatea X SRL figurează în registrul agricol cu o suprafață de teren de X hectare, suprafață cultivată în totalitate cu porumb.

Primăria X comunică cu adresa nr.X/19.08.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr.X/24.08.2010 că în anul 2010, societatea X SRL figurează în registrul agricol cu o suprafață de teren de X hectare, suprafață cultivată în totalitate cu grâu.

Comparând datele furnizate de cele două primarii cu datele declarate și înregistrate în gestiune și în evidența financiar contabilă de către societate a rezultat faptul că în anul 2010 societatea X SRL nu a înregistrat în contabilitate veniturile pentru culturile de porumb și grâu de pe suprafețele declarate la primarii, ca fiind cultivate.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală având în vedere prevederile art.67 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare au calculat prin estimare, veniturile neînregistrate în evidența contabilă obținute prin recoltarea de porumb și grâu de pe suprafețele comunicate de primării ca fiind cultivate, în sumă de **X lei** (anexa nr.3), astfel:

- X ha grâu x X prod.medie/ha x X lei (preț mediu) = X lei;
- X ha porumb x X prod.medie/ha x X lei (preț mediu) = X lei.

În legătură cu modalitatea de calcul, organele de inspecție fiscală precizează:

- producțiile medii la hectar și prețurile medii folosite la estimare s-au obținut din adresa - răspuns nr.X/10.09.2010 a Direcției Regionale de Statistică X și înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr. X/16.09.2010.

- prețurile comunicate reflectă prima etapa de comercializare, nu includ costuri de transport, stocare și nu cuprind subvenții pe produs și TVA.

În urma estimării valorii producției agricole organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil al societății (anexa nr.14) rezultând următoarele constatări:

- *pentru anul 2008* în urma recalculării valorii producției agricole au fost stabilite obligații de plată a impozitului pe profit pentru trim. I, II și III iar, la finele anului



înregistrează pierdere fiscală de X lei.

- *pentru anul 2009* în urma recalculării valorii producției agricole au rezultat venituri suplimentare în sumă de X lei ceea ce a determinat modificarea rezultatului financiar astfel:

- pentru trim.III de la o pierdere fiscală de X lei la un profit impozabil de X lei și un impozit pe profit în sumă de X lei, iar societatea a declarat și achitat suma de X lei, astfel a fost stabilit un impozit de plată în sumă de X lei,

- pentru trim. IV de la o pierdere de X lei la un profit impozabil de X lei și un impozit pe profit de X lei, dar societatea a declarat impozit minim în sumă de X lei, astfel încât rămâne de plată un impozit pe profit de X lei,

- *pentru anul 2010* în urma recalculării valorii producției agricole au rezultat venituri suplimentare în sumă de X lei și cheltuieli nedeductibile cu impozitul pe profit de X lei, ceea ce a determinat modificarea rezultatului financiar astfel:

- pentru trim.II agentul economic înregistrează profit în sumă de X lei, dar datorită pierderii fiscale de recuperat din anul precedent nu datorează impozit pe profit, iar societatea a declarat și achitat suma de X lei. Controlul a stabilit pentru această perioadă un impozit pe profit suplimentar de X lei, iar societatea a declarat și achitat suma de X lei (forfetar) rămânând de plată un impozit pe profit în sumă de X lei.

- pentru trim.III agentul economic evidențiază profit în sumă de X lei, dar datorită pierderii fiscale de recuperat din perioada precedentă societatea nu datorează impozit pe profit. Organele de control au stabilit un profit impozabil de X lei și un impozit pe profit în sumă de X lei, iar societatea a declarat și achitat suma de X lei (forfetar), astfel a fost stabilit un impozit de plată suplimentar în sumă de X lei;

- pentru anul 2010 agentul economic înregistrează profit în sumă de X lei, dar datorită pierderii fiscale de recuperat din perioada precedentă societatea nu datorează impozit pe profit. Organele de control au stabilit un profit impozabil de X lei și un impozit pe profit în sumă de X lei, iar societatea a declarat și achitat suma de X lei, astfel a fost stabilit un impozit de plată suplimentar în sumă de X lei.

Prin contestația formulată, societatea contestă în esență estimarea valorii producției agricole urmare căreia a fost recalculat profitul impozabil al societății și au fost stabilite diferențe la impozitul pe profit.

**În drept**, referitor la estimarea bazei de impunere O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (aplicabilă în perioada verificată), prevede:

“ART. 67

Estimarea bazei de impunere

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

Aceste prevederi sunt coroborate cu prevederile pct. 65.1 și pct.65.2 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Referitor la dreptul de apreciere al organului fiscal, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“ART. 6

Exercitarea 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.

Coroborate cu prevederile pct. 6.1. din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“6.1. În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.”

Referitor la rolul activ al organului fiscal art.7 alin.(2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“ART.7

Rolul activ

(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.”

Iar, conform art. 65 alin. (2) din același act normativ: " Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

În cazul ce face obiectul prezentului capăt de cerere, se rețin următoarele:

1) Organul de inspecție fiscală a procedat la estimatea producției neînregistrate în evidența contabilă a SC X SRL de pe suprafața de X hectare cultivată cu rapiță, fiind stabilită baza impozabilă suplimentară de **X lei** (X lei pentru suprafața de X ha + X lei pentru suprafața de X ha), care reprezintă venituri suplimentare și care a fost luate în calcul la stabilirea profitului impozabil.

Astfel, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, se reține:

- pentru suprafața de X hectare din zona X cultivată cu rapiță societatea înregistrează o recolta de X kg/ha, iar Direcția Județeană de Statistică X comunică pentru rapiță producția medie la hectar în județul X, respectiv de X kg/ha, societatea realizând producții mai mici cu X % față de media realizată în zona județului X.

Măsura aplicării procedurii de estimare a fost luată ca urmare a existenței neconcordanței între producția înregistrată de SC X SRL și producțiile medii la ha comunicate de Direcția Județeană de Statistică X.

Estimarea bazei de impunere s-a efectuat pe baza datelor și informațiilor din contabilitatea financiar – contabilă a societății și s-au avut în vedere următoarele:

- adresa nr. X/06.09.2010 emisă de Direcția Județeană de Statistică X prin care au fost comunicate producțiile medii la ha realizate în zona X ;

- factura nr. X/16.12.2009 emisă de SC X SRL reprezentând lucrările agricole pentru cultura de X hectare de rapiță și situația de lucrări aferentă acestei facturi unde sunt detaliate toate operațiunile efectuate (arat, fertilizat, erbicidat, recoltat, transportat, manopera aferentă, etc).

- bonurile de recoltare pentru determinarea producției realizate și procesul verbal din data de 17.09.2009, întocmit la încheierea recoltării pentru suprafața de X ha din X;

- facturile de livrare a produselor agricole din punct de vedere al cantităților comercializate, date utilizate pentru a compara cantitatea de rapiță recoltată și înregistrarea în contabilitate în contul 345 produse finite.

De asemenea, estimarea bazei de impozitare s-a determinat prin scăderea din producția medie comunicată de Direcția Județeană de Statistică X a producției înregistrată în evidența financiar - contabilă.

- pentru suprafața de X hectare din perimetrul X, se reține că societatea a prezentat Procesul - verbal de constatare daune la cultura de rapiță încheiat în data de 02.11.2009, care nu a fost luat în considerare de organele de inspecție fiscală, motivat de faptul că încadrarea în categoria de calamitate naturală a fenomenelor naturale (temperaturile excesiv de ridicate) se realizează potrivit Legii 381/2002 privind acordarea despăgubirilor în caz de calamități naturale în agricultură, cu modificările și completările ulterioare, de către Ministerul Agriculturii, Alimentației și Pădurilor și se aprobă prin hotărâre a Guvernului, or, pentru anul 2009 nu există o asemenea hotărâre, care să încadreze în categoria de calamitate naturală cultura de rapiță din zona X, jud.X.

La cuantificarea bazei de impunere au fost luate în calcul nivelul producției medii/ha comunicat de Direcția Regională de Statistică X, conform adresei nr.X/10.09.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timis – SAF - AIF sub nr. X/16.09.2010 și prețul pieței de X lei/ha, preț utilizat și de societatea verificată la comercializarea rapiței recoltate.

Prin înmulțirea producției medii la hectar exprimată în ha și cu prețul pieței a rezultat baza impozabilă a producției agricole neînregistrate în anul 2009.

2) Organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea producției neînregistrate de către S.C. X S.R.L. de pe suprafața de X hectare (X - X) cultivate cu rapiță și grâu, *pentru care a beneficiat de subvenții*, fiind stabilită baza impozabilă suplimentară în suma de **X lei** (X lei pentru cultura de rapiță și X lei pentru cultura de grâu) care reprezintă venituri suplimentare și care au fost luate în calcul la stabilirea profitului impozabil.

Astfel, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, se reține:

Societatea a primit subvenții pentru o suprafață de X ha cultivată cu rapiță și grâu. Din analiza datelor comunicate de A.P.I.A. a rezultat o suprafață de X hectare

cultivată cu grâu și X hectare cultivată cu rapiță, iar societatea înregistrează în contabilitate doar cultivarea cu rapiță a unei suprafețe de X hectare.

Pentru suprafața de X hectare X - X), cultivată cu rapiță și grâu pentru care a primit subvenții pentru culturi, societatea nu a înregistrat în evidența financiar - contabilă veniturile aferente acestor culturi.

La cuantificarea bazei de impunere au fost luate în calcul nivelul producției medii/ha și prețurile medii comunicate de Direcția Regională de Statistică X conform adresei nr. X/10.09.2010, înregistrată la DGFP Timiș SAF-AIF sub nr. X/16.09.2010, pentru grâu și prețul pieței pentru rapiță (preț utilizat și de societate la comercializarea producției agricole de pe cele X hectare).

3) Organul de inspecție fiscală a calculat prin estimare (pentru anul 2009) veniturile neînregistrate în evidența contabilă obținute prin recoltarea de porumb (X ha) și soia (X ha + X ha), suprafețe comunicate de primării (Primăria X și Primăria X), ca fiind cultivate, fiind stabilită o bază impozabilă suplimentară în suma de **X lei**, care a fost luată în considerare la calculul profitului impozabil.

De asemenea, s-au calculat, prin estimare (pentru anul 2010), veniturile neînregistrate în evidența contabilă obținute prin recoltarea de porumb (X ha) și grâu (X ha), suprafețe comunicate de primării (Primăria X și Primăria X), ca fiind cultivate, fiind stabilită o bază impozabilă suplimentară în suma de **X lei**, care a fost luată în considerare la calculul profitului impozabil.

Măsura aplicării procedurii de estimare a fost luată ca urmare a existenței neconcordanțelor între suprafețele cultivate evidențiate în contabilitate și cele declarate la primării de pe raza cărora se află terenurile.

În legătură cu modalitatea de calcul, se precizează:

- producțiile medii la hectar și prețurile medii folosite la estimare s-au obținut din adresa - răspuns nr.X/10.09.2010 a Direcției Regionale de Statistica X, înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr. X/16.09.2010.

- prețurile comunicate reflectă prima etapa de comercializare, nu includ costuri de transport, stocare și nu cuprind subvenții pe produs și TVA.

În raport cu aceste constatări, respectiv cu cea privind estimarea producției de rapiță, ca urmare a existenței neconcordanței între producția înregistrată de SC X SRL și producțiile medii la ha comunicate de Direcția Județeană de Statistică X, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- organul de control prin raportul de inspecție fiscală, nu clarifică care este situația constatată care a condus la stabilirea prin estimare a bazei de impunere, în condițiile în care potrivit prevederilor pct. 65.1. din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru a proceda la stabilirea prin estimarea a bazei de impozitare, organele de inspecție fiscală trebuie să constate situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

- din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă au fost avute în vedere dispozițiile art. 65.2. din actul normativ mai sus citat, cu privire la obligația organului fiscal de a identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

- titlul de creanță atacat nu face trimitere în temeiul de drept la dispozițiile pct. 65.1. și pct. 65.2. din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stau la baza procedurii privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Mai mult, în contextul arătat, prin adresa nr.X/29.07.2014 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Cabinet Vicepreședinte, se aduc precizări privind aplicarea Circularei nr.X/27.01.2012 pentru situația în care estimarea producției agricole este determinată exclusiv de motivul că producția înregistrată de către contribuabil supus inspecției este inferioară producției medii calculate de Direcția agricolă județeană, sau celei obținute de către alți contribuabili din aceeași zonă, din care înserăm următoarele:

„ Stabilirea prin estimare a bazelor de impunere se va efectua, strict în situațiile în care se constată îndeplinirea uneia dintre condițiile stabilite la art.67 din Codul de procedură fiscală și trebuie efectuată în mod rezonabil, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege.

Conform prevederilor legale mai sus invocate, pentru a proceda la stabilirea prin estimare a bazei de impozitare, organele de inspecție fiscală trebuie să constate că:

-evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, sau că acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală;

- contribuabilul nu depune declarații fiscale, refuză să colaboreze, nu conduce evidența contabilă sau fiscală, sau că au dispărut evidențele contabile și fiscale.

...

Totodată, în situația în care este constatată una din situațiile de mai sus, în vederea stabilirii prin estimare a bazei de impozitare, organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere și alte prevederi legale, respectiv:

1. - art.6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, și cele ale pct.6.1. din Normele metodologice de aplicare a Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G.nr.1050/2004, cu modificările și completările ulterioare, ....

În acest sens, organul de inspecție fiscală trebuie să efectueze constatări complete, asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, și să procedeze la estimarea producției agricole obținute numai dacă situația o impune, ținând cont, în primul rând de documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului care, conform art.64 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, constituie probe la stabilirea bazei de impunere și care ar trebui coroborate cu datele obținute de la alți contribuabili, relevante din punct de vedere fiscal în cauza respectivă.

Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, iar stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor cât și a cheltuielilor aferente acestora, motivând pe bază de probe, că evidențele contabile ale contribuabilului controlat, sunt incorecte sau incomplete.

2. - art.7 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, ...

În acest sens, stabilirea bazei de impozitare prin estimare, respectiv prin estimarea valorii producției agricole obținute, se va efectua cu identificarea și luarea în calcul a tuturor circumstanțelor edificatoare în cauză, respectiv se vor avea în vedere și producțiile realizate de alți agenți economici cu activitate similară, cu precizarea elementelor edificatoare din care rezultă faptul că agentul economic desfășoară activitate similară. Astfel, ar trebui să fie analizate și prezentate elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale vis-a-vis de contribuabilul verificat și care sunt datele și informațiile deținute în sensul că acei contribuabili desfășoară activități similare, respectiv cum sunt organizați și cum funcționează, în ce condiții de dotare cu utilaje și instalații, ce tehnologii folosesc pentru organizare și înființare a culturilor, pe ce fel de suprafețe, ce soiuri de semințe au folosit, ce tipuri de îngrășăminte au utilizat, au beneficiat de personal de specialitate, pe ce terenuri au înființat culturile (cultivate sau necultivate în anii precedenți, cultivate cu aceleași culturi sau cu alt tip de culturi etc.), care sunt condițiile de irigare și nu în ultimul rând cele privind precipitațiile și/sau calamitățile naturale în perioada supusă analizei.

3. - prevederile art.65 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, ...

În cazul stabilirii bazei de impunere prin estimare, respectiv prin estimarea producției agricole obținute, decizia de impunere trebuie să fie motivată, organul de inspecție fiscală aducând probe și făcând constatări în sensul că unitatea nu a înregistrat în totalitate producția obținută și/sau că a efectuat livrări de produse fără a întocmi documente legale de livrare sau fără a înregistra toate livrările în evidența contabilă și fiscală.

Astfel, având în vedere prevederile de mai sus, considerăm că estimarea producției agricole realizate de către un contribuabil exclusiv pe baza datelor și informațiilor furnizate de Direcțiile agricole județene, privind producția medie obținută într-un an agricol, sau pe baza unor date privind producțiile agricole realizate în aceeași perioadă, de către alte societăți cu același obiect de activitate, nu pot sta la baza stabilirii prin estimare a bazelor de impozitare, dacă organele de inspecție fiscală nu aduc argumente legale și reale privind datele și informațiile obținute de la alte societăți verificate care ar avea relevanță, respectiv nu identifică și nu iau în calcul toate circumstanțele edificatoare. Exclusiv, faptul că un contribuabil a înregistrat o producție sub nivelul producției medii la hectar calculate de Direcția Agricolă Județeană, fără ca organele de inspecție fiscală să constate că evidențele contabile sunt incorecte sau incomplete, și fără ca acestea să probeze că diferența dintre producția medie și cea raportată nu a fost înregistrată în evidența gestionară și respectiv în cea contabilă, nu poate constitui un motiv legal care să stea la baza deciziei de stabilire prin estimare a bazei de impunere.”

În ceea ce privește estimarea producției neînregistrate de către S.C. X S.R.L. de pe suprafața de X hectare (X - X) cultivată cu rapiță și grâu, pentru care a beneficiat de subvenții, respectiv estimarea (pentru anul 2009) a veniturilor neînregistrate în evidența contabilă obținute prin recoltarea de porumb (X ha) și soia (X ha + X ha) și estimarea (pentru anul 2010) a veniturilor neînregistrate în evidența contabilă obținute prin recoltarea de porumb (X ha) și grâu (X ha), ca urmare a existenței neconcordanțelor între suprafețele cultivate evidențiate în contabilitate și cele declarate la primării de pe raza cărora se află terenurile, organul de soluționare reține următoarele considerente:

- organul de control nu clarifică care este situația constatată potrivit prevederilor pct. 65.1. din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare

a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care a condus la stabilirea prin estimare a bazei de impunere,

- din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă au fost avute în vedere dispozițiile art. 65.2. din actul normativ mai sus citat, cu privire la obligația organului fiscal de a identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

- titlul de creanță atacat nu face trimitere în temeiul de drept la dispozițiile pct. 65.1. și pct. 65.2. din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stau la baza procedurii privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

- organele de inspecție fiscală nu au realizat o analiză a cheltuielilor efectuate de societate pentru culturile în discuție.

Mai mult, se reține că în susținerea cauzei SC X SRL a depus următoarele documente:

- declarația privitoare la rectificarea suprafeței precum și dovada returnării sumei de X lei ( extras de cont curent),

- situația contabilă a achizițiilor și stocurilor – “Situația intrări – ieșiri gestiune 2009” și “Situația intrări – ieșiri gestiune 2010” .

Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.X/27.09.2011, conține punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală doar în raport de “declarația privitoare la rectificarea suprafeței precum și dovada returnării sumei de X lei”, respectiv că: “ ... societatea a depus declarația și a returnat subvenția încasată de la APIA în urma inspecției fiscale efectuate prin RIF X/21.04.2011, care a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei iunie 2009 - iunie 2010.

Returnarea subvenției acordată pentru culturi agricole nu dovedește că suprafața de X hectare nu a fost cultivată în anul 2009, subvenția fiind returnată în anul 2011 când nu mai exista posibilitatea de a verifica faptic acest aspect.”

Astfel, la soluționarea contestației sunt aplicabile și prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr.92/24.12.2003, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

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

În raport cu cele arătate anterior, se reține că măsura constând în estimarea bazei de impunere în ceea ce privește producțiile de rapiță, porumb, grâu, soia este insuficient argumentată, constatările organelor de inspecție fiscală sunt incomplete.

În conformitate cu prevederile art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

" (2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției 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;

[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;
- c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;
- d) solicitarea de informații de la terți;
- e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;
- f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...].”

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra impozitului pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei, stabilit urmare a recalculării profitului impozabil al societății pentru perioada verificată, motiv pentru care se impune aplicarea art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”.

Prin urmare, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/18.08.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/18.08.2011, pentru suma de **X lei** reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade, prin reanalizarea situația de fapt, în conformitate cu prevederile legale aplicabile în speță și cu reținerile din prezenta decizie, și funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

În ducerea la îndeplinire a celor de mai sus, organele fiscale vor avea în vedere și prevederile pct.11.6. și pct.11.7. din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“ 11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

**Referitor la suma de X lei reprezentând accesorii** aferente impozitului pe profit suplimentar de plată (X lei dobânzi și X lei penalități de întârziere), stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/18.08.2011, contestată, se reține că, stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât, pentru debitul reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/18.08.2011 s-a pronunțat soluția de desființare, pe cale de



consecință, și pentru capătul de cerere privind accesoriile aferente acestuia, în sumă totală de **X lei** (X lei dobânzi și X lei penalități de întârziere), reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul", Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/18.08.2011, **se va desființa**.

2. Referitor la suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar

**cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate pronunța asupra diferenței de taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă bazei de impozitare estimate pentru producția de porumb și grâu, în condițiile în care la pct. 1 din prezenta decizie, organul de soluționare a reținut că măsura constând în estimarea bazei de impunere în ceea ce privește producția porumb și grâu, este insuficient argumentată, constatările organelor de inspecție fiscală fiind incomplete.**

Perioada verificată: 01.07.2010 – 31.12.2010

**În fapt**, la întocmirea raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au avut în vedere și adresa ANAF nr.X/29.07.2010 înregistrată la DGFP Timiș, SAF - AIF sub nr.X/30.07.2010 privind Monitorizarea rambursărilor de TVA cu control anticipat în domeniul producției și comercializării cerealelor.

Organele de inspecție fiscală consemnează că potrivit legislației în vigoare, unitățile cu personalitate juridică care dețin terenuri pe raza unor localități au obligația să declare, prin conducătorul unității, anumite date care se înscriu în Registrul agricol întocmit de autoritățile administrației publice locale din unitățile administrativ-teritoriale, fiind invocate în acest sens, prevederile Titlului I pct. 2 lit. a), pct. 3 alin. (2), pct. 6 alin. (1), pct. 17, Titlului II Partea I cap. 3 din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2007-2011 aprobate prin Ordinul MADR nr. 742/2007 și prevederile Titlului I pct. 6 alin. (1) din Normele tehnice privind modul de completare a registrului agricol în perioada 2001-2005 aprobate prin Ordinul MADR nr. 712/2001 .

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la întocmirea unor adrese către unele primării din localități în care S.C. X S.R.L. deține terenuri agricole, în vederea comunicării pentru anii agricoli 2009 - 2010 a suprafețelor declarate de către această societate în registrul agricol ca fiind cultivate și felul culturilor, menționând că solicitarea informațiilor și datele comunicate de aceste instituții (aferente anului 2009) au fost utilizate și pentru Raportul de Inspecție Fiscală precedent nr.X/21.04.2011, care a vizat taxa pe valoarea adugata aferentă perioadei iunie 2009 - iunie 2010.

Urmare acestor solicitări Primăria X comunică cu adresa nr. X/13.07.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr.X/16.07.2010 că în anul 2010, SC X SRL figurează în registrul agricol cu o suprafață de teren de X hectare, suprafață cultivată în totalitate cu porumb.

Primăria X comunică cu adresa nr.X/19.08.2010 înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr.X/24.08.2010 că în anul 2010, SC X SRL figurează în registrul agricol cu o suprafața de teren de X hectare, suprafață cultivată în totalitate cu grâu.

Comparând datele furnizate de cele două primării cu datele declarate și înregistrate în gestiune și în evidența financiar contabilă de către societate a rezultat faptul că în anul 2010 SC X SRL nu a înregistrat în contabilitate veniturile pentru culturile de porumb și grâu de pe suprafețele declarate la primării, ca fiind cultivate.

Organele de inspecție fiscală arată că potrivit art.67 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, în cazul în care organul fiscal nu poate determina baza de impunere, acesta trebuie să o estimeze, caz în care trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare, care sunt cele mai apropiate situații de fapt fiscale.

Având în vedere cele arătate, organele de inspecție fiscală au calculat prin estimare, veniturile neînregistrate în evidența contabilă obținute prin recoltarea de porumb și grâu de pe suprafețele comunicate de primarii ca fiind cultivate, în sumă de X lei, astfel:

- X ha grâu x X prod.medie/ha x X lei (preț mediu) = X lei;
- X ha porumb x X prod.medie/ha x X lei (pret mediu) = X lei.

În legătură cu modalitatea de calcul, organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

Producțiile medii la hectar și prețurile medii folosite la estimare s-au obținut din adresa - răspuns nr.X/10.09.2010 a Direcției Regionale de Statistică X și înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr. X/16.09.2010, menționându-se și faptul că solicitarea informațiilor și datele comunicate de această instituție (aferele anului 2009) au fost utilizate și pentru Raportul de Inspecție Fiscală precedent nr.X/21.04.2011, care a vizat taxa pe valoarea adugată aferentă perioadei iunie 2009 - iunie 2010.

Prețurile comunicate reflectă prima etapa de comercializare, nu includ costuri de transport, stocare și nu cuprind subvenții pe produs și TVA.

La veniturile estimate în sumă totală de X lei organele de inspecție fiscală au calculat TVA colectată în sumă de X lei (X lei x 24%).

Organele de inspecție fiscală precizează că măsura aplicării procedurii de estimare a fost luată ca urmare a existenței neconcordanțelor între suprafețele cultivate evidențiate în contabilitate și cele declarate la primăriile pe raza cărora se află terenurile.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA colectată aferentă perioadei iulie 2010 - decembrie 2010 la nivelul sumei de X lei, sumă ce reprezintă TVA colectată aferentă bazei de impozitare estimate.

**În drept**, referitor la estimarea bazei de impunere O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (aplicabilă în perioada verificată), prevede:

“ART. 67

Estimarea bazei de impunere

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

Aceste prevederi sunt coroborate cu prevederile pct. 65.1 și pct.65.2 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Referitor la dreptul de apreciere al organului fiscal, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“ART. 6

Exercitarea 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.

Coroborate cu prevederile pct. 6.1. din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“6.1. În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.”

Referitor la rolul activ al organului fiscal art.7 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“ART.7

Rolul activ

(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.”

Iar, conform art. 65 alin. (2) din același act normativ: " Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii."

Totodată, în conformitate cu dispozițiile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 126

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

În cazul în speță, se reține că organele de inspecție fiscală au calculat prin estimare (pentru anul 2010), veniturile neînregistrate de societate în evidența contabilă obținute prin recoltarea de porumb (X ha) și grâu (X ha), suprafețe comunicate de primării ca fiind cultivate, fiind stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de X lei.

Măsura aplicării procedurii de estimare a fost luată ca urmare a existenței neconcordanțelor între suprafețele cultivate evidențiate în contabilitate și cele declarate la primăriile pe raza cărora se află terenurile.

În legătură cu modalitatea de calcul, se reține că producțiile medii la hectar și prețurile medii folosite la estimare s-au obținut din adresa - răspuns nr.X/10.09.2010 a Direcției Regionale de Statistică X, înregistrată la D.G.F.P. Timiș - A.I.F. sub nr. X/16.09.2010. Prețurile comunicate reflectă prima etapa de comercializare, nu includ costuri de transport, stocare și nu cuprind subvenții pe produs și TVA.

Astfel că, la veniturile estimate în sumă totală de X lei organele de inspecție fiscală au calculat TVA colectată în sumă de **X lei** (X lei x 24%). Prin urmare, diferența de TVA colectată aferentă perioadei iulie 2010 - decembrie 2010 a fost stabilită de organele de inspecție fiscală la nivelul sumei de X lei reprezentând TVA colectată aferentă bazei de impozitare estimate.

Așa cum s-a reținut la pct. 1 din prezenta decizie, măsura constând în estimarea bazei de impunere în ceea ce privește producția de porumb și grâu, este insuficient argumentată, constatările organelor de inspecție fiscală sunt incomplete.

Reiterăm considerentele organului de soluționare a contestației:

- organul de control nu clarifică care este situația constatată potrivit prevederilor pct. 65.1. din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care a condus la stabilirea prin estimare a bazei de impunere,

- din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă au fost avute în vedere dispozițiile art. 65.2. din actul normativ mai sus citat, cu privire la obligația organului fiscal de a identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

- titlul de creanță atacat nu face trimitere în temeiul de drept la dispozițiile pct. 65.1. și pct. 65.2. din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stau la baza procedurii privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

- organele de inspecție fiscală nu au realizat o analiză a cheltuielilor efectuate de societate pentru culturile în discuție.

În conformitate cu prevederile art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

" (2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției 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;

[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...]"

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra obligației fiscale stabilite în sarcina contestatoarei, respectiv a taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă bazei de impozitare estimate în sumă de X lei, motiv pentru care se impune aplicarea art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”.

Prin urmare, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/18.08.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/18.08.2011, pentru suma de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade, prin reanalizarea situația de fapt, în conformitate cu prevederile legale aplicabile în speță și cu reținerile din prezenta decizie, și funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

În ducerea la îndeplinire a celor de mai sus, organele fiscale vor avea în vedere și prevederile pct.11.6. și pct.11.7. din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*“ 11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”*

**Referitor la suma de X lei reprezentând accesorii** aferente diferenței suplimentare de taxa pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/18.08.2011,

contestată, se reține că, stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât, pentru debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/18.08.2011 s-a pronunțat soluția de desființare, pe cale de consecință, și pentru capătul de cerere privind accesoriile aferente acestuia, în sumă totală de **X lei**, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul", Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/18.08.2011, **se va desființa**.

**3. În ceea ce privește Procesul Verbal nr.X/17.08.2011** încheiat de organele de inspecție fiscală, împotriva căruia societatea contestatoare se îndreaptă, se rețin următoarele:

Potrivit art.85 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

(...) *b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri."*

Totodată, la art.107.1 lit.a) din H.G. nr.1050/2004 printru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, se prevede: "107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi: *a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;"*.

La art.109 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

"ART. 109

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;"

Totodată, O.M.F.P nr.1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la anexa 5.b *Instrucțiuni de completare și utilizare a formularului "Proces-verbal"*, prevede:

" Cap. I

1. Procesul verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, în cazul efectuării, în condițiile legii, a unei cercetări la fata locului (art. 55 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată) *sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.*

*Nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere.*

Iar, la pct.\*1) din Anexa 5.a) din același act normativ se precizează:

"Se va întocmi numai în cazul controlului inopinat, încrucișat și pentru constatarea unor situații factice existente la un moment dat (art.55). *Nu are ca rezultat întocmirea deciziei de impunere. Se anexează la Raportul de inspecție fiscală"*..

Prin urmare, se reține că Procesul Verbal nr.X/17.08.2011 încheiat de organele de inspecție fiscală nu are caracterul unui titlu de creanță, nu are natura juridică de act administrativ fiscal și nu este susceptibil de a fi contestat.

De altfel, în Procesul verbal nr.X/17.08.2011 nu apare înscrisă posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere al contestației și organul fiscal la care se depune aceasta - elemente obligatorii prevăzute de un act administrativ fiscal, așa cum este menționat la art.43 lit.i) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, contestația formulată de SC X SRL împotriva Procesului verbal nr.X/17.08.2011, **se va respinge ca inadmisibilă.**

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.6., pct.11.7. din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. \_\_\_\_\_, se:

## **DECIDE**

**1. Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/18.08.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/18.08.2011, pentru suma totală de **X lei** din care:

- X lei - impozit pe profit,
- X lei - accesorii aferente impozitului pe profit,
- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

urmând ca organele de inspecție fiscală prin altă echipă de inspecție fiscală, să efectueze o nouă verificare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile speței, de cele precizate prin prezenta decizie și funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

**2. Respingerea ca inadmisibilă** a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Procesul Verbal nr.X/17.08.2011 încheiat de organele de inspecție fiscală.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL
- Administrația Județenă a Finanțelor Publice Timiș

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**