

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Serviciul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 596 din 04 iulie 2018**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. ...S.A.**  
din ...

Cu adresa nr.... înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr...., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice ...** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. ...S.A.** din ..., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....și a Raportului de inspecție fiscală nr....* emise de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală.

De asemenea, cu adresa nr.... înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr...., **Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Ploiești** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. ...S.A.** din ..., împotriva *Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....* emisă de A.C.M. constituită la nivelul Regiunii Ploiești – Serviciul Evidență pe Plătitor.

**S.C. ...S.A.** are domiciliul fiscal în comuna ..., județul ..., este înregistrată la O.R.C. sub nr.... și deține codul unic de înregistrare nr.... cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ... lei, din care suma de ... reprezintă impozit pe profit suplimentar stabilit prin *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....*, și suma de ... lei reprezintă accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar stabilite prin *Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....*.

**Contestația formulată pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și accesoriile în sumă de .... lei a fost depusă în termenul legal de 45 zile** prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - *TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*, respectiv:

- *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....prin care s-a stabilit impozitul pe profit în sumă de ... lei (contestat initial)* a fost comunicată în data de 29.11.2017, iar contestația a fost transmisă prin poștă în data de 12.01.2018 și înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr....;

- *Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... prin care au fost stabilite accesoriile în sumă de ... lei (contestate)* a fost comunicată în data de 20.12.2017, iar contestația a fost transmisă prin poștă în data de 12.01.2018 și înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr....

**În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei** (... lei contestați prin completarea depusă în data de 29.05.2018 – ... lei contestați prin contestația inițială transmisă prin poștă în data de 12.01.2018) stabilit prin *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....*(comunicată în data de 29.11.2017), **contestația a fost formulată în**

**afara termenului legal**, respectiv în data de 29.05.2018 prin completarea depusă de societate la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr.....

Potrivit pct. 9.7 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„9.7. În cazul în care contestatorul își restrânge sau își majorează pretențiile, organul de soluționare investit inițial va soluționa contestația formulată pe calea administrativă de atac.”*

Având în vedere că obligațiile fiscale principale înscrise în contestația inițială înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr.... și la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr.... se încadrau în cuantumul de 1.000.000 prevăzut de art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul prevederilor punctului 9.7 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, competența de soluționare aparține D.G.R.F.P. Ploiești.

S-a trecut la analiza contestației.

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

**I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr.... și la D.G.R.P.F. Ploiești sub nr...., societatea contestatoare susține următoarele:**

*“[...] Contestație*

*Împotriva:*

1. *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ...[...]*

2. *Raportului de inspecție fiscală nr. F-CL ... [...]*

**OBIECTUL CONTESTAȚIEI[...]**

*1.Anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice prin Decizi pentru **suma care face obiectul prezentei contestații reprezentând impozit pe profit suplimentar de ... lei și a obligațiilor fiscale accesorii aferente** referitoare la:*

*(i)constatării echipei de inspecție fiscală privind deductibilitatea cheltuielilor în sumă de ... lei aferente anului 2012 și, respectiv, ... lei aferente anului 2013 reprezentând diferența dintre amortizarea accelerată și amortizarea liniară privind un ansamblu de mijloace fixe [...]*

*(ii)constatării echipei de inspecție fiscală privind deductibilitatea cheltuielilor aferente serviciilor prestate de .... din Olanda în valoare de ... lei în 2013, ... lei în 2014 și .. lei în 2015.*

*(iii)excluderea de la deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei din anul 2012, aferente producției în curs de execuție reprezentând cultura de rapiță înființată pe o suprafață de 980 Ha, din care ... ha au fost calamitate [...]*

*(iv)excluderea de la deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei înregistrate în anul 2015, referitoare la producția în curs de execuție reprezentând cultură de grâu, rapiță și orz distruse prin inundare.[...]*

*I.Constatările echipei de inspecție fiscală privind deductibilitatea cheltuielilor în sumă de ... lei aferente anului 2012 și, respectiv ... lei aferente anului 2013 [...]*

*Echipa de inspecție fiscală a identificat anumite erori în calcularea ratelor lunare de amortizare luate în considerare de către Societate pentru deducerea amortizării fiscale. Astfel, inspectorii au concluzionat că metoda de calcul a amortizării accelerate prevăzută la art.24 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu a fost respectată, respingând cu acest pretext aplicarea metodei de amortizare accelerată. Inspectorii fiscali au procedat la recalcularea amortizării fiscale utilizând metoda liniară, când de fapt, ar fi trebuit să efectueze corecții doar asupra modului de calcul al amortizării prin utilizarea aceleiași metode.[...]*

*De asemenea, dorim să menționăm prevederile art.24 alin.(15) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal conform cărora “pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă”.*

*Astfel considerăm că inspectorii fiscali ar fi trebuit să ia în considerare numai metoda folosită pentru calculul amortizării (metoda accelerată), metoda de calcul a amortizării contabile (metoda liniară) nefiind relevantă, în baza prevederilor Codului Fiscal prevăzute mai sus.*

*În baza prevederilor Codului fiscal (detaliate mai sus) considerăm că inspectorii fiscali ar fi trebuit să corecteze numai calculul amortizării fiscale, utilizând metoda de amortizare accelerată.*

*Prin urmare, considerăm că este nejustificată penalizarea Societății pentru erori de calcul (generate de sistemul informatic) prin schimbarea metodei de amortizare fiscală, când ar fi trebuit efectuate doar corecții ale ratelor lunare de amortizare utilizând metoda de amortizare accelerată.[...]*

*II.Constatările echipei de inspecție fiscală privind deductibilitatea cheltuielilor aferente serviciilor prestate de .....[...]*

*În vederea susținerii necesității acestor achiziții de servicii, așa cum am menționat și pe parcursul inspecției fiscale, precizăm că din cauza complexității activității desfășurate, Societatea solicită ... serviciile de consultanță și asistență de care are nevoie pentru desfășurarea în condiții optime a activității sale, iar ... se obligă să funcționeze, prin intermediul personalului său calificat, aceste servicii.*

Practic, Societatea apelează la expertiza specialiștilor ... pentru a obține cele mai bune soluții strategice din domeniul agricol [...], cu scopul final de a permite luarea celor mai bune decizii de management pentru Societate și astfel maximizarea rezultatelor Societății [...]. [...]

Considerăm că aprecierea organelor de inspecție fiscală cu privire la tarifele aplicabile în cazul serviciilor practicate de ... este eronată, mai ales din perspectiva prevederilor contractuale.[...]

Astfel, remunerația ... este stabilită anual în funcție de serviciile efectiv prestate și implicarea reprezentanților ..., așa cum rezultă și din rapoartele de activitate care au fost furnizate organelor de inspecție fiscală.[...]

Acest mecanism de determinare a remunerației este detaliat și analizat în cadrul documentației de prețuri de transfer pregătit de societate.[...]

Menționăm că pe parcursul inspecției fiscale, Societatea a furnizat diverse documente suport echipei de inspecție fiscală care atestă prestarea efectivă și concretă de către .... În plus, în timpul desfășurării inspecției fiscale, Societatea a prezentat inspectorilor fiscali un dosar continând contractul încheiat cu ..., rapoartele de activitate pentru 2013,2014,2015 și 2016, alături de exemplare de procese verbale ale întâlnirilor la care au participat specialiștii ... în vederea supervizării modului în care sunt implementate de către Societate soluțiile propuse de aceștia.[...]

În fapt, Societatea poate demonstra prestarea efectivă și concretă prin documente suport asemenea celor menționate mai sus, precum și prin documente conexe [...]. [...]

Simplul fapt că ... este acționarul majoritar al Societății nu reprezintă un argument valid pentru a susține o asemenea afirmație. Menționăm că din cuprinsul contractului nu rezultă nicicum că serviciile prestate de ... sunt efectuate în beneficiul direct al întregului grup sau în interes propriu-din contră, din contract rezultă fără echivoc că ... prestează serviciile sale pentru beneficiul exclusiv al entităților relevante care dețin active (respectiv ...S.A. , ...), iar nu către alte societăți din grup, așa cum pretinde echipa de inspecție fiscală.[...]

Inspectorii fiscali reiau argumentul prezentat la punctul I) mai sus în baza căruia susțin că Societatea nu a putut justifica necesitatea achiziționării acestor servicii de asistență în folosul desfășurării activității economice, aducând ca argument faptul că o altă societate din grup (...) a prestat în perioada analizată servicii similare.[...]

Chiar dacă Societatea deține personal încadrat cu contract individual de munca în diverse departamente, menționăm că serviciile prestate de ... sunt aditionale și nu se suprapun cu munca prestată de aceștia și cu atât mai mult cu serviciile prestate de .... [...]

III.Referitor la excluderea de la deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei din anul 2012 aferente producției în curs de execuție reprezentând cultura de rapiță înființată pe o suprafață de 980 ha, din care ... ha au fost calamitate [...]

Inspectorii fiscali au concluzionat în mod greșit că valoarea totală a cheltuielilor aferente producției în curs de execuție reprezentând cultura distrusă prin îngheț reprezintă "cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare", conform art.21 alin.(4) lit. c) din Legea 571/2003, tratând ca nedeductibilă suma de ... lei.

Așa cum am explicat și pe parcursul inspecției fiscale, cheltuielile menționate mai sus reprezintă în fapt investiția pe care a făcut-o Societatea în suprafața de teren cultivată cu rapiță (de exemplu, cheltuieli cu ierbicide, pesticide, îngrășăminte, semințe).[...]

Astfel, în mod implicit, investiția inițială efectuată de Societate în terenul respectiv [...] a fost valorificată prin înființarea și recoltarea culturilor realizate în același an.[...]

IV.Referitor la excluderea de la deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei înregistrate în anul 2015, referitoare la producția în curs de execuție [...]

Așa cum am explicat și pe parcursul inspecției fiscale, cheltuielile menționate mai sus reprezintă în fapt investiția pe care a făcut-o Societatea în suprafața de teren cultivată cu grâu, rapiță și orz [...].

Pentru toate aceste motive solicităm admiterea prezentei contestații și anularea parțială a Deciziei de impunere nr...., și a raportului de inspecție fiscală nr....[...] precum și impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru baza impozabilă stabilită suplimentar și menționată la punctul anterior și a obligațiilor fiscale accesorii aferente.[...]"

**Prin adresa de completare a contestației înregistrată la D.G.R.P.F. Ploiești sub nr...., societatea contestatoare susține următoarele:**

"...S.A. [...] vă comunicăm precizările solicitate în baza prevederilor art.269 alin.(2) și (3) C. pr. fisc.:

1.Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Ploiești poartă nr. De înregistrare ... din data de 18.12.2017 pentru facilitarea procesului de solutionare a contestației noastre, atasam decizia mentionata.

2.In ceea ce priveste sumele contestate, acestea sunt următoarele:

-creanța principală, reprezentand impozit pe profit este în sumă totală de ... lei, stabilită în legătură cu categoriile de cheltuieli sumarizate la pct. (i)- (iv), pag.2 a contestației și detaliate în argumentația Societății; suma de ... lei, indicată în contestație, este rezultatul erorii de calcul pe care înțelegem să o precizăm și rectificăm prin prezenta;

-accesoriile aferente creanței principale contestate, astfel cum a fost precizată mai sus (... lei) sunt în cuantum de ... lei. [...]"

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

" [...] AN 2012

Societatea a depus pentru anul fiscal 2012, declaratia impozitului pe profit initiala sub nr.... declarand eronat „tipul impozitului pe profit 103-impozit pe profit(datorat de persoane juridice romane)„ eroare corectata prin declaratia rectificativa depusa sub nr. ..., respectiv „tipul impozitului pe profit 104 impozit pe profit anual (agric.,ONG-uri),

În urma verificării documentelor puse la dispoziție, pentru perioada supusă inspecției fiscale, organul de control a exclus de la deducere cheltuieli în sumă totală de ... lei după cum urmează: [...]

- **suma de ... lei** reprezintă diferența între amortizare accelerată și amortizarea liniară aferentă trecutului. În fapt, societatea achiziționează în luna mai 2012 un ansamblu de mijloace fixe constând în trecut, ponton acostare și pasarele în suma de ... lei așa cum rezultă din factura nr.... emisă de ... S.R.L. (CUI: ...) și pus în funcțiune în baza Procesului verbal de recepție în aceeași luna. În registrul imobilizărilor ansamblul mijloacelor fixe este înregistrat sub numărul de ordine 235 la cost istoric de ... lei pentru o perioadă de amortizare de 192 luni. Diferența între costul de achiziție și costul istoric, respectiv suma de ... lei reprezintă lucrări de montaj efectuate în luna iunie 2012 așa cum rezultă din fișa contului 2312.2.0., imobilizări în curs de execuție instalatii tehnice și masini,. Prin extrasul din Procesul Verbal al Sedinței Consiliului de Administrație din data de 15.04.2011, societatea decide ca regimul de amortizare pentru mijloace fixe: în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al masinilor, uneltelor și instalațiilor să se facă prin metoda amortizării accelerate,, în conformitate cu prevederile art.24 alin.(6) lit.b) din Codul fiscal,,

Ca urmare, conform fișei mijlocului fix și a fișelor de cont saș 6811.0.0., cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor,, societatea amortizează ansamblul cu suma totală de ... lei după cum urmează:

- în perioada iunie – decembrie 2012 suma de ... lei (primul an de amortizare)

- în perioada ianuarie – aprilie 2013 suma de ... lei (primul an de amortizare)

- în perioada mai – decembrie 2013 societatea amortizează prin rate lunare aleatorii suma de ... lei (în mai rata lunară de ... lei, iunie-septembrie rata lunară de ... lei iar pentru octombrie - decembrie 2013 rata lunară de .. lei);

- în perioada ianuarie – decembrie 2014 valoarea amortizării este în suma de ... lei la o rată lunară de ... lei (rata lunară calculată prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia);

- în perioada ianuarie – decembrie 2015 valoarea amortizării este în suma de ... lei la o rată lunară de .. lei (rata lunară calculată prin încălcarea prevederilor legale);

- în perioada ianuarie – decembrie 2016 valoarea amortizării este în suma de ... lei la o rată lunară de .. lei (rata lunară calculată prin încălcarea prevederilor legale);

În plus, în luna decembrie 2016, societatea înregistrează în evidența contabilă ansamblul de mijloace fixe la valoarea de inventar la 31.12.2016, respectiv ... lei pentru o perioadă de amortizare de 360 luni la o rată lunară calculată în suma de ... lei, ca urmare a Raportului de evaluare a imobilizărilor corporale nr. DRS ... valoarea totală de amortizare a ansamblului mijloacelor fixe fiind stabilită de societate la suma de ... lei (...), față de costul istoric de ... lei.

Față de cele prezentate, organul de inspecție fiscală constată ca societatea nu a respectat metoda de amortizare accelerată prevăzută de art.24 alin.(9) din Legea nr.571/2003 Codul fiscal cu modificările ulterioare [...]

- **suma de ... lei**, reprezintă cheltuieli aferente culturilor agricole calamitate. În fapt, societatea înregistrează în creditul contului "711"- variația stocurilor, un cost de producție aferent producției în curs la rapita, cultura înființată pentru anul agricol 2011 – 2012, în valoare de ... lei, astfel cum este evidentiat în situațiile financiar contabile prezentate de societate (Calculul producției neteterminate - consolidare ferme), aferent suprafeței de 970,50 hectare rapita; În data de 30.03.2012, conform datelor înscrise în Procesul verbal de constatare și evaluare a pagubelor la culturile agricole, întocmit cu reprezentanții ai societății, ai Primăriei comunei ... și a reprezentantului Direcției pentru Agricultură a Județului ..., s-a constatat producerea de pagube datorate fenomenelor naturale, respectiv "lipsa precipitației, temperatura extrem de scăzută, viscol în lunile ianuarie și februarie 2012", asupra culturii de rapita înființată de societate, pe suprafața totală de 982 hectare, calamitate în proporție de 100%. Din situațiile financiare prezentate de societate (jurnale de recoltare, note de intrare recepție, note contabile), rezultă ca societatea a recoltat rapita de pe suprafața de 62 hectare din totalul celor cultivate, ... hectare, datorită calamității, nu au mai fost recoltate; Organul de inspecție fiscală a stabilit cuantumul cheltuielilor aferente suprafeței de ... hectare rapita calamitate, ca fiind în valoare de ... lei, prin împartirea costului de producție aferent culturii de rapita, la suprafața totală și scăderea costurilor aferente suprafeței de 62 hectare, suprafața recoltată de societate, calculat astfel: ...

Conform Raportului consiliului de administrație al SC ...SA, anexa la bilanțul contabil depus pentru anul 2012, suprafața recoltată la cultura de rapita este de 62 hectare, din totalul de 982 hectare cultivate rezultă astfel, o suprafață de ... hectare, pentru care aceasta a efectuat cheltuieli, fără a obține venituri, datorită calamității suprafețelor. Conform documentelor financiar contabile prezentate de societate, costul de producție aferent pentru o suprafață de un hectar rapita, este în valoare de ... lei, incluzând atât cheltuielile directe, cât și cele indirecte (mai puțin cheltuielile cu amortizarea clădirilor, instalațiilor și utilajelor agricole), repartizate pe respectiva cultură. Concluzionând, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele aspecte:

-procesul verbal de constatare și evaluare a pagubelor la culturile agricole, pentru cultura de rapita, nu este semnat de către reprezentantul companiei de asigurări, în contextul acestuia fiind precizat faptul că respectiva cultură nu este asigurată;

-în anul respectiv, zona în care a fost înființată cultura de către societate, nu se regăsește situată în categoria zonelor declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră;

societatea a considerat deductibile integral, cheltuielile efectuate pentru suprafața de rapita înființată.

In consecinta, avand in vedere ca societatea nu indeplineste conditiile legale pentru deductibilitatea cheltuielilor aferente productiei in curs de executie, calamitata, a exclus de la deducere cheltuieli in suma de 932.325 lei .

Temei legal:

-art. 21 alin. (4) lit. a) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal [...]

- art. 22 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, [...]

- art. 24 alin. (9) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, [...]

- art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal coroborat cu pct. 42 din H.G. nr44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, [...]

AN 2013

Cu privire la declaratiile impozitului pe profit (cod D101), rectificative depuse de societate: Societatea a depus pentru anul fiscal 2013, declaratia impozitului pe profit initiala sub nr.... prin care declara impozit pe profit in suma de ... lei impozit evidentiat in balanta de verificare contabila incheiata la data de 31.12.2013. Prin declaratia rectificativa depusa sub nr. ..., societatea declara impozit pe profit in suma de ... lei urmare a inregistrarii suplimentare de cheltuieli cu consultanta. Totodata incepand cu anul 2013, urmare a misiunii de audit societatea inregistreaza in evidenta contabila amortizarea imobilizarilor corporale prin metoda liniara iar in declaratiile impozitului pe profit pe cea fiscala, respectiv metoda amortizarii accelerate.

În urma verificării documentelor puse la dispoziție, pentru perioada supusă inspecției fiscale, organul de control a exclus de la deducere cheltuieli în sumă totală de ... lei după cum urmează: [...]

- **suma de ... lei** reprezintă diferența dintre amortizarea accelerată aferentă trecerii și amortizarea liniară, organul de inspecție fiscală constatând că societatea nu a respectat metoda de amortizare accelerată prevăzută de art.24 alin.(9) din Legea nr.571 / 2003 Codul fiscal cu modificările ulterioare

- **suma de ... lei** reprezintă cheltuieli cu prestări de servicii asistență managerială și de consiliere. În fapt, în data de 30.01.2017, societatea depune la organul fiscal teritorial, declarație rectificativă privind impozitul pe profit aferent anului fiscal 2013, sub nr...., prin care rectifică rezultatul declarat inițial, în sensul majorării cuantumului cheltuielilor cu suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu servicii de management, înscrisă în factura nr.2015-0004 din 28.12.2015, emisă de către societatea .... Factura emisă are mențiunea „taxa servicii de management pentru perioada 01.10.2013 – 31.12.2014 în cuantum de ... euro c/val. a ... lei, respectiv „taxa preliminară servicii de management pentru perioada 01.01.2015 – 31.12.2015 în cuantum de 365.075,94 euro c/val. a ... lei,; Pe factura se precizează că este emisă în baza contractului de management nr..... din data de 29.02.2013; Contractul a fost încheiat între societatea ..., în calitate de prestator și societățile comerciale: ...SA, ..., în calitate de beneficiari; În data de 01.08.2013, prin actul de novatie nr....., prestatorul inițial, novează drepturile și obligațiile ce îi revin, prin contract, noului prestator ....

Facem precizarea că, societatea comercială ..., deține 99,990 % din părțile sociale ale SC ...SA, respectiv 100% din părțile sociale ale ..., 100% din părțile sociale ale ..., 100% din părțile sociale ale SC Concordia Agro SRL; Organul de inspecție fiscală precizează că pentru aceeași perioadă, respectiv 01.10.2013 – 31.12.2013, SC ...SA, a avut în derulare un contract privind servicii de management furnizate de .... respectiv Contractul nr...., care conform prevederilor sale, avea drept obiective, prestarea de servicii de către ... respectiv servicii de asistență managerială.[...]

Asfel, urmare a activităților de asistență managerială desfășurate de către ..., efectuate în baza contractului sus menționat, SC ...SA, a achitat pentru perioada 01.01.2011-31.12.2016, servicii de asistență managerială în suma de ... lei din care pentru perioada pentru care ... a emis factura de servicii de consiliere, respectiv 01.10.2013– 31.12.2013, suma de ... lei, astfel cum rezultă din evidența financiar contabilă;

Din verificările efectuate asupra documentelor puse la dispoziție în timpul inspecției fiscale, cu privire la justificarea serviciilor de management, s-au constatat următoarele aspecte:

-SC ...SA are încheiate două contracte de asistență managerială în aceeași perioadă, atât ..., cât și cu ...

-societatea a achitat servicii de management către ambele societăți, pentru aceeași perioadă de timp;

-astfel cum se poate observa din obiectivele contractelor de prestări servicii constând în asistență managerială și consiliere, acestea sunt în majoritate covârșitoare, aproape similare ca natură în ambele contracte;

-... este acționar majoritar la ambele societăți comerciale din România;

-anexa la factura emisă de către ... face precizări privind serviciile efectuate, constând în „Respectarea legislației privind securitatea muncii, a legilor și regulamentelor din România”, „sfaturi privind gestionarea cheltuielilor generale”, „sfaturi privind implementarea și monitorizarea sistemelor de comunicații, e-mail și IT”, „sfaturi privind strategia de afaceri, planificarea și monitorizarea culturilor arabile;”

-documentele puse la dispoziție, privind consilierea efectuată de către ... nu justifică și nu poate coantifica contravaloarea serviciilor prestate, cu atât mai mult cu cât aceleși servicii sunt furnizate conform contractului, și de către ...

Luând în considerare cele prezentate mai sus, organul de inspecție fiscală, consideră că:

-S.C. ...SA nu a justificat prin documentele prezentate, necesitatea achiziționării de la societatea mamă, respectiv ... a serviciilor de consultanță;

atât în contract, cât și anexele la acesta, precum și în rapoartele prezentate, nu se precizează tarifele percepute pentru fiecare serviciu efectuat;

-nu a fost demonstrată prestarea efectivă și concretă a acestor servicii;

- cheltuielile cu aceste servicii de consultanță nu au fost în beneficiul direct al SC ...SA, ci al întregului grup din care face parte, respectiv în folosul direct al societății mamă ... aceasta fiind deținătoarea părților sociale ale societății;

-S.C. ...SA nu a putut justifica necesitatea achizitionarii acestor servicii de asistenta, in folosul desfasurarii activitatii economice, cu scopul de obtinere a veniturilor impozabile, cu atat mai mult cu cat aceasta a achizitionat servicii de management de la o alta societate, pentru aceeasi perioada si constand in marea majoritate, conform obiectivelor contractuale, in aceleasi servicii;

-in cadrul schemei de personal proprie, S.C. ...S.A.detine o structura functionala construita din departamente (finaciar-contabil si tehnico-administrativ), respectiv, exemplu: director economic, sef serviciu contabilitate, contabil, sefi de ferma, ingineri agronomi, tehnicieni agronomi, etc.

-activitatile enumerate in contractul de asistenta, reprezinta activitati cu caracter general, prestate de catre societatea mama catre societatea beneficiar, in vederea monitorizarii si protejarii investitiilor sale, pentru asigurarea buneii desfasurari a activitatii, nefiind servicii pe care o companie independenta ar fi dispusa sa le plateasca, in conditiile in care nu ar exista relatia de afiliere.

In consecinta organele de inspectie fiscala considera nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal, cheltuielile cu servicii de consultanta, in cuantum de .. lei. In plus fata de cele prezentate, conform prevederilor art.1 din Ordinul nr.1400/2012 abrogat prin Ordinul nr. ... privind procedura de înregistrare a contractelor/documentelor încheiate între persoane juridice române, persoane fizice rezidente, precum și sediile permanente din România aparținând persoanelor juridice străine și persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente, [...] obligatie neindeplinita de catre societate.

Temei legal: [...]

- art. 24 alin. (9) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal[...]

- art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare [...]

- art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare [...]

- pct.48, din H.G. 44/2004 [...]

- pct.49 din HG 44/2004 [...]

AN 2014

Societatea a depus pentru anul fiscal 2014, declaratia impozitului pe profit initiala sub nr.... prin care declara impozit pe profit in suma de ... lei, impozit evidentiat in balanta de verificare contabila incheiata la data de 31.12.2014. Prin declaratia rectificativa depusa sub nr. ..., societatea declara impozit pe profit in suma de ... lei iar prin declaratia rectificativa depusa sub nr. ..., societatea declara impozit pe profit in suma de ... lei urmare a inregistrarii suplimentare de cheltuieli cu servicii de management.

În urma verificării documentelor puse la dispoziție, pentru perioada supusă inspecției fiscale, organul de control a exclus de la deducere cheltuieli în sumă totală de ... lei după cum urmează: [...]

- suma de ... lei reprezinta cheltuieli prestari de servicii activitate de consultanta (consiliere).

AN 2015

Societatea a depus pentru anul fiscal 2015, declaratia impozitului pe profit initiala sub nr.... prin care declara impozit pe profit in suma de .. lei. Prin declaratia rectificativa depusa sub nr...., societatea declara impozit pe profit in suma de ... lei impozit evidentiat in balanta de verificare contabila incheiata la data de 31.12.2015. În urma verificării documentelor puse la dispoziție, pentru perioada supusă inspecției fiscale, organul de control a exclus de la deducere cheltuieli în sumă totală de ... lei după cum urmează:

- suma de ... lei, reprezinta cheltuieli prestari de servicii activitate manageriala si de consultanta. [...]

- suma de ... lei, reprezinta cheltuieli aferente culturilor agricole calamitate. In fapt, societatea inregistreaza in creditul contului "711"- variatia stocurilor, un cost de productie in suma totala de ... lei, aferent productiei in curs la culturile de rapita, orz si grau, culturi infiintate pentru anul agricol 2014 – 2015, dupa cum urmeaza:

... lei pentru cultura de grau;

... lei, pentru cultura de orz;

... lei, pentru cultura de rapita, astfel cum este prezentat in situatiile financiare contabile prezentate de societate (Calculul productiei neterminate - consolidare ferme), aferent suprafetelor infiintate de 1.813 hectare grau, 1.272 hectare orz si 858 hectare rapita;

In data de 29.04.2012, conform datelor inscrise in Procesul verbal de constatare si evaluare a pagubelor la culturile agricole, intocmit cu reprezentanti ai societatii si ai Primariei comunei ..., s-a constatat producerea de pagube datorate fenomenelor naturale, respectiv "precipitatii abundente si infiltrari de ape pluviale", asupra culturilor de grau (suprafata de 259 hectare in proportie de 100%), orz (pe suprafata de 277 hectare in proportie de 100%) si rapita (pe suprafata de 198 hectare in proportie de 100%), datorita baltirii si excesului de umiditate.

Din situatiile financiare prezentate de societate (jurnale de recoltare, note de intrare receptie, note contabile), rezulta urmatoarele:

-societatea a recoltat grau de pe suprafata de 1.554 hectare din totalul celor cultivate, 259 hectare, datorita calamitatii, nu au mai fost recoltate;

-societatea a recoltat orz de pe suprafata de 995 hectare din totalul celor cultivate, 277 hectare, datorita calamitatii, nu au mai fost recoltate;

-societatea a recoltat rapita de pe suprafata de 660 hectare din totalul celor cultivate, 198 hectare, datorita calamitatii, nu au mai fost recoltate; Conform Raportului consiliului de administratie al SC ...SA, anexa la bilantul contabil depus pentru anul 2015, societatea a recoltat la cultura de grau suprafata de 1.554 hectare, din totalul de 1.813 hectare cultivate, a recoltat orz de pe suprafata de 995 hectare din totalul de 1.272 hectare cultivate si a recoltat rapita de pe suprafata de 660 hectare din totalul de 858 hectare cultivate [...]

Concluzionand, organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele aspecte:

-procesul verbal de constatare si evaluare a pagubelor la culturile agricole, pentru culturile de grau, orz si rapita, nu poarta semnatura reprezentantului Directiei pentru Agricultura Judeteana ... nefiind semnat nici de catre reprezentantul companiei de asigurari;

-prin adresa nr.535 din data de 20.02.2017, emisa de catre Directia pentru Agricultura Judeteana ..., catre A.J.F.P. ... – Inspectie fiscala, la solicitarea de informatii privind constituirea unei comisii pentru constatarea pagubelor produse la culturile agricole pe zona ..., privind „precipitatii abundente si infiltrari de ape pluviale”, se precizeaza: „in perioada aprilie – septembrie 2015, a fost constituita o comisie pentru evaluarea pagubelor pentru evaluarea pagubelor pe seceta severa, in perioada aprilie – septembrie 2015”, respectiv, „..., nu a comunicat Directiei Agricole, instiintare cu pagubele produse de precipitatii abundente si infiltratii, pentru SC ...SA”;

-societatea nu a demonstrat cu documente justificative, din care sa rezulte ca datorita precipitatiilor abundente si a excesului de umiditate, culturile de orz, grau si rapita au fost calamitate;

-desi detine asigurare pentru culturile respective, riscul pentru evenimentul prezentat in procesul verbal de constatare a pagubelor, nu era asigurat, societatea nebeneficiind de despagubiri din partea companiei care a asigurat culturile;

-societatea a considerat deductibile integral, cheltuielile efectuate pentru suprafetele cu culturile calamitate, infiintate.

In consecinta, avand in vedere ca societatea nu indeplineste conditiile legale pentru deductibilitatea cheltuielilor aferente productiei in curs de executie, calamitata, a exclus de la deducere cheltuieli cu calamitatea in suma de ... lei. [...]”

\* În data de 18.12.2017, organele fiscale din cadrul **A.C.M. consituită la nivelul Regiunii Ploiești – Serviciul Evidență pe Plătitori** au stabilit pentru S.C. ...S.A. **obligatii fiscale accesorii** în sumă totală de ... lei stabilite prin **Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr. ..., din care se contestă doar accesoriile în sumă de ... lei.**

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

\* **Raportul de inspecție fiscală nr....** întocmit de organele fiscale aparținând A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2011 - 31.12.2016 datorat bugetului general consolidat al statului de către **S.C. ...S.A..**

S.C. ...S.A. are ca obiect principal de activitate *”Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase”* - cod CAEN 111.

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de Inspecție Fiscală nr.F–CL236/24.11.2017, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.... organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P ... – I.F. **au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plată în sumă de ... lei**, reprezentând impozit pe profit suplimentar.

Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr.... și la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr.... S.C. ...S.A. a contestat parțial Decizia de impunere nr.... pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei, cât și pentru accesoriile aferente acestei sume fără a menționa numărul și data deciziei de calcul accesorii contestată și cuantumul acestora.

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Ploiești a solicitat societății, prin adresa nr...., completarea contestației în sensul prevederilor art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, adresa fiind confirmată de primire în data de 16.05.2018, așa cum reiese din confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei. Prin adresa de răspuns transmisă prin poștă în data de 29.05.2018 și înregistrată la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr.... societatea a menționat că se contestă accesoriile în sumă de ... lei stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... și a majorat creanța principală reprezentand impozit pe profit la suma de ... lei, precizând că suma de ... lei, indicată în contestația inițială, a fost rezultatul unei erori de calcul.

Prin urmare, se consideră că obiect al contestație formulată de **S.C. ...S.A.** îl reprezintă obligatiile fiscale principale în sumă de ... lei stabilite prin Decizia de impunere nr.... și obligatiile fiscal accesorii în sumă de ... lei stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr...., avându-se în vedere și prevederile art. 276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care citam: „art. 276 - (1) [...] Analiza contestației se face în

raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

**\*Prin contestație societatea susține următoarele:**

- Organele de inspecție trebuiau să ia în considerare metoda folosită de societate și să corecteze numai calculele amortizării fiscale.
- A fost nejustificată penalizarea societății pentru erorile de calcul prin schimbarea metodei de amortizare fiscală.
- Societatea a achiziționat serviciile de la ... din cauza complexității activității.
- S-a apelat la expertiza specialiștilor ... pentru a obține cele mai bune strategii în domeniul agricol.
- Remunerația serviciilor a fost stabilită anual în funcție de serviciile efectiv prestate.
- Organele de inspecție fiscală au concluzionat eronat că valoarea cheltuielilor aferente producției în curs reprezintă cultură distrusă întrucât acestea reprezintă investiții în suprafața cultivată.

**\*Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, rezultă următoarele :**

**1. Contestarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....** pentru obligații fiscale principale stabilite suplimentar în **sumă contestată de ... lei (...)** și **contestarea parțială a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....** pentru obligații fiscale accesorii în **sumă contestată de ... lei**

**a)Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei**

**În fapt**, conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscal nr...., în luna mai 2012 în baza facturii nr...., S.C. ...S.A. a achiziționat de la S.C. ... S.R.L. un ansamblu de mijloace fixe compus din *bac trecere, ponton acostare și pasarele* în sumă de ... lei care a fost pus în funcțiune în aceeași lună în baza Procesului verbal de recepție.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Prin Sedința Consiliului de Administrație din data de 15.04.2011, societatea a decis ca regimul de amortizare pentru mijloacele fixe reprezentand echipamente tehnologice, mașini, unelte și instalații să se facă prin metoda amortizării accelerate, în conformitate cu prevederile art.24 alin.(6) lit.b) din Codul fiscal.

Ansamblul de mijloacele fixe achiziționat de la S.C. ... S.R.L. a fost înregistrat de societate în luna mai 2012 în Registrul imobilizărilor sub numărul de ordine 235 la costul istoric de ... lei pentru o perioadă de amortizare de 192 luni. Diferența în sumă de ... lei (...) rezultată între costul de achiziție și costul istoric reprezintă lucrări de montaj efectuate în luna iunie 2012, așa cum a reiese din fișa contului 2312.2.0. „*Imobilizări în curs de execuție instalații tehnice și masini*”.

Potrivit fișei mijlocului fix și a fișelor de cont șah 6811.0.0. „*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*” în perioada iunie 2012 – decembrie 2016 societatea a amortizat ansamblul cu suma totală de ... lei după cum urmează:

- în perioada iunie – decembrie 2012 suma de ... lei (primul an de amortizare)
- în perioada ianuarie – aprilie 2013 suma de .. lei (primul an de amortizare)
- în perioada mai – decembrie 2013 societatea a amortizat prin rate lunare aleatorii suma de ... lei, respectiv rata lunară de ... lei în luna mai, rate lunare de ... lei pentru perioada iunie-septembrie și rate lunare de .. lei pentru perioada octombrie - decembrie 2013;
- în perioada ianuarie – decembrie 2014 valoarea amortizării a fost în sumă de ... lei la o rată lunară de .. lei (rată lunară calculată prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia) ;



- în perioada ianuarie – decembrie 2015 valoarea amortizării a fost în sumă de ... lei la o rată lunară de ... lei (rată lunară calculată prin încălcarea prevederilor legale);
- în perioada ianuarie – decembrie 2016 valoarea amortizării a fost în sumă de ... lei la o rată lunară de ... lei (rată lunară calculată prin încălcarea prevederilor legale).

De asemenea, în *Registrul jurnal aferent perioadei ianuarie 2013 – decembrie 2013* la pozițiile nr.1120 și nr.1121 societatea a stornat din contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea” suma de ... lei cu explicația „ajustare depreciere amortizare accelerată”.

Pentru lămurirea acestor aspecte organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților societății explicații, constatând că ajustările privind deprecierea amortizării accelerate au fost evidențiate în contabilitate ca urmare a misiunii de audit care a opinat că au fost încălcat în perioada 2011 - 2013 prevederile Ordinului nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europenei.

În luna decembrie 2016, societatea a înregistrat în evidența contabilă ansamblul de mijloace fixe la valoarea de inventar de ... lei pentru o perioadă de amortizare de 360 luni la o rată lunară calculată în sumă de .. lei, ca urmare a Raportului de evaluare a imobilizărilor corporale nr.DRS ..., astfel că valoarea totală de amortizare a ansamblului mijloacelor fixe a fost stabilită la suma de .... față de costul istoric de ... lei.

Întrucât, societatea nu a respectat prevederile legale privind metoda de amortizare accelerată, la control organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate art.11, art.24 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„art. 24 - Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.[...]

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:[...]

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată:[...]

(9) În cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea se calculează după cum urmează:

a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix;

b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune:[...]

De asemenea pct.112 din Anexa nr.1 a Ordinului nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează că:

„112-(1) Entitățile amortizează imobilizările corporale utilizând unul din următoarele regimuri de amortizare:

a) amortizarea liniară realizată prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei de utilizare economică a acestora;

b) amortizarea degresivă, care constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu un anumit coeficient, caz în care poate fi avută în vedere legislația în vigoare;

c) amortizarea accelerată, care constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării. Amortizările anuale pentru exercițiile financiare următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămași. Deoarece amortizarea calculată trebuie să fie corelată cu modul de utilizare a activului și, întrucât în cazuri rare o imobilizare corporală se consumă în primul an în procent de până la 50%, rezultă că metoda de amortizare accelerată este mai puțin utilizată în scopuri contabile:[...]

Potrivit prevederilor legale anterior citate, cheltuielile aferente achiziționării unor mijloace fixe se pot recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune prin utilizarea uneia dintre metodele de amortizare, respectiv amortizarea liniară, degresivă sau accelerată.

În cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea se calculează prin includerea în primul an de funcționare în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din

valoarea de intrare a imobilizării, iar pentru exercițiile financiare următoare amortizarea se calculează la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămași.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că, în luna mai 2012 în baza facturii nr...., S.C. ...S.A. a achiziționat de la S.C. ... S.R.L. un ansamblu de mijloace fixe compus din bac trecere, ponton acostare și pasarele în sumă de ... lei care a fost pus în funcțiune în baza unui proces verbal în aceeași lună și pentru care a ales să aplice regimul de amortizare accelerată.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr...., ansamblul mijloacelor fixe achiziționat de la S.C. ... S.R.L. a fost înregistrat de societate în Registrul imobilizărilor sub numărul de ordine 235 la costul istoric de ... lei pentru o perioadă de amortizare de 192 luni (luna mai 2012 – luna mai 2028), diferența în sumă de ... lei dintre costul de achiziție (... lei) și costul istoric (... lei) reprezentând lucrări de montaj efectuate în luna iunie 2012. De asemenea același raport precizează că, în luna decembrie 2016, urmare *Raportului de evaluare a imobilizărilor corporale nr. ... întocmit de S.C. ... S.A.*, societatea a înregistrat în evidența contabilă acest ansamblu de mijloace fixe la valoarea de inventar de ... lei pentru o perioadă de amortizare de 360 luni la o rată lunară calculată în sumă de ... lei, astfel că valoarea totală de amortizare a ansamblului mijloacelor fixe a fost majorată, fiind stabilită la suma de ... lei (...), față de costul istoric de ... lei.

Din analiza fișei mijlocului fix și a fișelor de cont șah 6811.0.0. „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”, reiese că, în perioada iunie 2012 – decembrie 2016 societatea a amortizat ansamblul mijlocului fix, astfel:

- în primul an de utilizare (mai 2012 – aprilie 2013) amortizarea a fost în sumă de ... lei, cu următoarele rate de amortizare:

-în perioada mai – decembrie 2012 societatea a amortizat suma de ... lei prin rate lunare stabilite astfel: în luna mai 2012 rata lunară a fost în sumă de ... lei, în luna iunie 2012 rata lunară a fost în sumă de .. lei și în perioada iulie - decembrie 2013 rata lunară a fost în sumă de ... lei;

-în perioada ianuarie – aprilie 2013 societatea a amortizat suma de .. lei prin rate lunare în sumă de .. lei/lună;

- în anii următori de utilizare (mai 2013 – decembrie 2016/perioada verificată) amortizarea a fost în sumă de .. lei, cu rate de amortizare aleatorii din care:

-în perioada mai – decembrie 2013 societatea a amortizat suma de .. lei prin rate aleatorii, respectiv în luna mai 2013 rata lunară a fost în sumă de ... lei, în perioada iunie-septembrie 2013 rata lunară a fost în sumă de .. lei și în perioada octombrie - decembrie 2013 rata lunară a fost în sumă de .. lei;

-în perioada ianuarie – decembrie 2014 societatea a amortizat suma de ... lei prin rate lunare în sumă de ... lei/lună;

-în perioada ianuarie – decembrie 2015 societatea a amortizat suma de ... lei prin rate lunare în sumă de ... lei/lună;

-în perioada ianuarie – decembrie 2016 societatea a amortizat suma de ... lei prin rate lunare în sumă de ... lei/lună.

Reiese astfel că, deși în primul an de funcționare amortizarea *ansamblului de mijloace fixe compus din bac trecere, ponton acostare și pasarele* nu a depășit 50% din valoarea de intrare a acestuia, în anii următori de utilizare amortizarea s-a realizat prin rate aleatorii ci nu prin rate liniare așa cum prevede expres art.24 alin.(9) lit.b) din Codul fiscal anterior citat.

Întrucât, amortizarea accelerată este un regim de amortizare strict determinat și utilizat în cazuri speciale, iar modul de calcul este imperativ stabilit de legiuitor, rezultă că, încălcarea dispozițiilor legale conduce la încadrarea în regimul normal de amortizare, respectiv în regimul de amortizare liniar.

Față de cele prezentate și de documentele existente la dosarul cauzei, reținem că, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile cheltuielile în sumă de ...,

rezultate ca diferență între amortizarea accelerată stabilită de societate și amortizarea liniară stabilită la control.

Sușinerile societății precum că, "este nejustificată penalizarea Societății pentru erori de calcul (generate de sistemul informatic) prin schimbarea metodei de amortizare fiscală, când ar fi trebuit efectuate doar corecții ale ratelor lunare de amortizare utilizând metoda de amortizare accelerată, ... echipa de inspecție fiscală ar fi trebuit să țină cont de drepturile societății cu privire la aplicarea corectă a acestei facilități prevăzută de Codul fiscal cu privire la posibilitatea aplicării metodei de amortizare accelerată din punct de vedere fiscal, și să ajusteze, în cazul identificării unor erori, doar valoarea ratelor lunare utilizând metoda de amortizare accelerată" nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum am precizat mai sus, regimul de amortizare accelerată este o facilitate fiscală de care un contribuabil poate beneficia doar dacă respectă dispozițiile imperative ale legii privind modul de calcul al ratelor de amortizare. În speța analizată însăși societatea recunoaște că ratele de amortizare au fost calculate eronat, astfel că, în mod legal organele de inspecție au reîncadrat metoda de amortizare accelerată în regimul normal de amortizare și au aplicat cota de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul societății a *ansamblului de mijloace fixe compus din bac trecere, ponton acostare și pasarele*.

În ceea ce privește afirmația precum că potrivit, "art.24 alin.(15) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal conform căreia "pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă", precizăm că art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, *citat trunchiat de contestatară*, care este detaliat la pct.71<sup>15</sup> din HG. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, face referire la calculul valorii rămase neamortizate în cazul transferurilor sau a scoaterii din patrimoniul societății a mijlocului fix, ci nu la menținerea metodei de amortizare aleasă de contribuabil în cazul constatării unor erori de calcul.

Așadar, se reține că, deoarece contestatarea nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatară a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele prezentate de societatea comercială contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

#### **b)Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent serviciilor de management**

**În fapt**, în perioada 2013 – 2015 S.C. ...S.A. a achiziționat servicii de management de la S.C. ... pentru care a evidențiat cheltuieli în sumă de .. lei (.....

#### Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

S.C. ... a emis către S.C. ...S.A., în baza *Contractului de management nr....*, factura nr.... în valoare totală de ... euro (.. lei) din care, suma de ... reprezintă servicii de management aferente perioadei 01.10.2013 – 31.12.2014 și suma de ... euro (... lei) reprezintă servicii de management aferente perioadei 01.01.2015 – 31.12.2015.

Contractul de management nr...., în baza căruia a fost emisă factura nr.2015-0004 din 28.12.2015, a fost încheiat între S.C. ..., *în calitate de prestator*, și societățile comerciale: ...S.A., ... S.R.L., ... S.R.L. și ... S.R.L., *în calitate de beneficiari*.

În data de 01.08.2013, prin Actul de novatie nr.... prestatorul inițial (...), a novat drepturile și obligațiile ce îi reveneau prin *Contractul de management nr....*, către un nou prestator (... din Olanda).

S.C. ...S.A. a modificat declarațiile privind impozitul pe profit aferente anilor 2013 și 2014, depunând la organul fiscal teritorial Declarația rectificativă privind impozitul pe profit aferentă anului fiscal 2014 înregistrată sub nr. ., prin care a majorat cuantumul cheltuielilor declarate inițial cu suma de ... lei aferentă serviciilor de management înscrise în factura nr.2015-0004 din

28.12.2015, și Declarația rectificativă privind impozitul pe profit aferent anului fiscal 2013 înregistrată sub nr...., prin care a majorat cuantumul cheltuielilor declarate inițial cu suma de .. lei aferentă serviciilor de management înscrise în factura nr.2015-0004 din 28.12.2015. Diferența în sumă de ... lei (... lei) aferentă facturii nr.... emisă de S.C. .... a fost înregistrată și declarată de S.C. ...S.A. în anul 2015.

Potrivit informațiilor din bazele de date ANAF prestatorul ... deține 99,990 % din părțile sociale ale S.C. ...S.A., 100% din părțile sociale ale S.C. ... S.R.L., 100% din părțile sociale ale S.C. ... S.R.L. și 100% din părțile sociale ale S.C. ... S.R.L.

În aceeași perioadă, respectiv 01.10.2013 – 31.12.2015, S.C. ...S.A. a mai avut în derulare Contractul de management nr.. (valabil în perioada 01.08.2007 – 31.07.2015) și Contractul de management nr... (valabil în perioada 01.10.2015 – 01.10.2016) încheiate cu S.C. ... S.R.L. în baza cărora au fost înregistrate cheltuieli în sumă de ... lei. Mai mult, pentru perioada supusă verificării, respectiv 01.01.2011 – 31.12.2016, S.C. ...S.A., a achiziționat de la S.C. ... S.R.L. servicii de management și consultanță în cuantum total de ... lei.

Obiectivele contractelor de prestări servicii constând în asistență managerială și consiliere încheiate cu S.C. ... și cu S.C. ... sunt în majoritate covârșitoare similare ca natură în ambele contracte.

Pe baza documentelor puse la dispoziție de societate în timpul controlului, organele de inspecție fiscală au concluzionat că:

- S.C. ...S.A. are încheiate două contracte de asistență managerială în aceeași perioadă, atât cu S.C. ..., cât și cu ...;

- ... din Olanda este acționar majoritar la ambele societăți comerciale din România (99,99 % din părțile sociale ale ...S.A. și 100 % din părțile sociale ale ...

-obiectivele contractelor de prestari servicii constând în asistență managerială și consiliere, sunt în majoritate covârșitoare, similare ca natură în ambele contracte;

-anexele privind consilierea efectuată de către ... prezentate nu justifică și nu pot cuantifica contravaloarea serviciilor prestate, cu atât mai mult cu cât aceleași servicii sunt furnizate pe bază de contract, rapoarte de activitate și fișe privind calculația costurilor, și de către S.C. ...

- în contractul încheiat cu ... și în anexele acestuia, nu se precizează tarifele percepute pentru fiecare serviciu efectuat, iar rapoartele întocmite nu demonstrează prestarea efectivă și concretă a serviciilor;

-S.C. ...S.A. nu a putut justifica necesitatea achiziționării acestor servicii de asistență managerială, în folosul desfășurării activității economice, cu atât mai mult cu cât aceasta a achiziționat pentru aceeași perioadă servicii similare și de la o altă societate;

- în cadrul schemei de personal proprie, S.C. ...S.A. deține o structură funcțională compusă din: director economic, sef serviciu contabilitate, contabil, sefi de ferma, ingineri agronomi, tehnicieni agronomi, etc.;

- activitățile enumerate în contractul de asistență managerială, reprezintă în fapt activități cu caracter general, prestate de societatea mamă către S.C. ...S.A., în vederea monitorizării și protejării investițiilor sale, pentru asigurarea bunei desfășurări a activității, nefiind servicii pe care o companie independentă ar fi dispusă să le plătească, în condițiile în care nu ar exista relația de afiliere;

- cheltuielile cu serviciile de consultanță facturate de ... nu au fost în beneficiul direct al S.C. ...S.A., ci al întregului grup din care face parte, respectiv în folosul direct al societății mamă ... aceasta fiind deținătoarea părților sociale ale societății.

Întrucât, nu a fost prezentate acte prin care să se probeze că serviciile de management achiziționate în perioada octombrie 2013 – decembrie 2015 de la S.C. ... au fost utilizate în folosul direct al S.C. ...S.A. pentru realizarea de venituri impozabile, la control organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de ... lei, majorând baza impozabilă cu această sumă și stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate art.11, art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 respectiv cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, potrivit prevederilor art.19, art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

**art. 21 – (1)** Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate **cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.[...]

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

**m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii**, pentru care contribuabilii **nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte:[...]**”

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.21 din Codul fiscal, precizează:

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

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

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

**49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului**, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că pentru serviciile prestate de persoane nerezidente afiliate contribuabilului, analiza se efectuează în funcție de părțile implicate, natura serviciilor prestate, elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii avându-se în vedere și comentariile la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital.

Referitor la tranzacțiile electuate între persoane române și persoane nerezidente afiliate, art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„art.11 - (1)** La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.[...]

**(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate**, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.[...]

iar art.7 pct.21 din același act normativ definește persoana afiliată, astfel:

**„21. persoane afiliate** - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”

Totodată, pct.41 lit.a) și b) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, dat în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipulează:

“pct. 41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) **între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;**

b) **serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.[...]**”

Din textele de lege anterior citate reiese că, autoritatea fiscală are dreptul să recalifice orice tranzacție care nu are scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, iar între **persoanele afiliate, costurile de management și consultață sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar.**

Menționăm că, la anularea deductibilității cheltuielilor cu serviciile de management facturate de persoana afiliată, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 alin.(1), art.7 alin.(3) și art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**„art. 6 – Exercițarea dreptului de apreciere**

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]

**art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal[...]**

(3) 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/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.[...]

**art. 72 - Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

Analizând actele și documentele existente la dosarul contestației, se reține că, în perioada octombrie 2013 – decembrie 2015 S.C. ...S.A. a achiziționat servicii de management atât de la S.C. ... pentru care a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile în suma totală de ... lei, cât și de la S.C. ... pentru care a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile în suma totală de ... lei.

Din consultarea informațiilor din bazele de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- asociatul majoritar al S.C. ...S.A. este societatea ... din Olanda care deține 99 % din părțile sociale, societate afiliată, iar administratori sunt ... din Regatul Unit al Marii Britanii, ... din Franța și ... din Regatul Unit al Marii Britanii.

- societatea ... din Olanda este asociat majoritar și în cadrul S.C. ... S.R.L. cu 100% din părțile sociale, S.C. ... S.R.L. cu 100% din părțile sociale și S.C. ... S.R.L. cu 100% din părțile sociale.

- domnul ... deține funcția de administrator, reprezentant legal, atât la societatea verificată S.C. ...S.A., cât și la S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L.

Pentru a justifica achizițiile de servicii de la .... din Olanda, S.C. ...S.A. a prezentat Contractual de prestari servicii nr...., Actul de novație nr...., factura nr.... din data de 28.12.2015, Rapoarte de activitate pentru anii 2014, 2015 și 2016, minute întocmite în cadrul întâlnirilor și al convorbirilor telefonice, bilete de avion pentru domnul ... și domnului ... și fotografii de pe teren, referitor la care reținem următoarele:

-Contractul de management nr.... din data de 29.02.2013, încheiat între S.C. ...., în calitate de prestator, și societățile comerciale: ...S.A., ... S.R.L., ... S.R.L. și ... S.R.L., în calitate de beneficiari, a fost novat către prestatorul ... în data de 01.08.2013 prin Actul de novație nr....

Prin Contractul de management nr.... se precizează următoarele:

„PREZENTUL CONTRACT [...] a fost încheiat:[...]”

ÎNTRUCÂT:

(A) Prestatorul investește în terenuri agricole, afaceri pe bază de terenuri agricole și produse agricole, prin intermediul uneia sau mai multor filiale sau entități asociate locale sau altor entități corespunzătoare din fiecare dintre jurisdicțiile în care se află activele.

(B) La data prezentului, Prestatorul deține, printre altele, patru

1.1 Definiții

„Societate afiliată” înseamnă, în raport cu orice societate, o societate care este filiala sau holding-ul său, precum și orice societate care este societate, care ar fi filiala sau holding-ul său, precum și orice altă societate care ar fi, de asemenea, filiala oricărui astfel de holding în cazul în care respectiva entitate ar fi o societate:[...]”

„Servicii” înseamnă servicii care urmează să fie prestate de către Prestator Entităților care dețin active, conform celor prevăzute în Anexa 2, sau oricare dintre ele; [...]

3.Prestarea Serviciilor

3.1 Prestatorul ca furniza, pe toată durata prezentului Contract, Serviciile Entităților care dețin active și va obține cu promptitudine, va păstra și va pune la dispoziția Entităților care dețin active tot personalul necesar și alte facilități necesare pentru prestarea serviciilor.

8.Taxe și plăți

8.1 Entitatea relevantă care deține active trebuie să-i plătească Prestatorului, ca remunerație pentru Serviciile relevante, taxele care pot fi convenite periodic între aceasta și Prestator, în concordanță cu remunerația Prestatorului pentru servicii similare prestate altor persoane, având în vedere condițiile pieței în care activează Entitatea relevantă care deține active, aceasta urmând să se plătească la data pe care o stabilesc de comun acord Entitatea relevantă care deține active și Prestatorul.[...]

Rambursarea cheltuielilor

9.1 Fiecare Entitate care deține active îi va rambursa Prestatorului toate cheltuielile, inclusiv, dar nu numai toate onorariile consultanților, consilierilor și cheltuielile de călătorie [...]

9.2 Prestatorul va furniza Entității relevante care deține active informații suficiente pentru a justifica orice sume care urmează să fie rambursate în conformitate cu prevederile Clauzei 9.1.[...]”,

iar prin ANEXA 2 sunt menționate Serviciile, respectiv:

„Prestatorul trebuie să presteze, [...], unul sau mai multe dintre următoarele Servicii către Entitățile care dețin active, sub rezerva clauzelor Contractului:

1.Consiliere privind investițiile

1.1Consilierea privind efectuarea altor investiții care presupun achiziționarea de afaceri și/sau active agricole.

1.2Consilierea privind vânzarea afacerilor și/sau activelor agricole.

1.3Consilierea privind politica distribuției.

2.Consiliere privind activele

2.1 Consilierea privind cheltuielile de capital necesare, inclusiv gestionarea modelării financiare a programelor de cheltuieli de capital și calcularea ratei interne a rentabilității și randamentul veniturilor.

2.2 Consilierea privind strategiile de finanțare, inclusiv, dar nu numai strategiile legate de datorii, capitaluri proprii și obligațiuni, pentru a acoperi nevoile de acoperire și de schimb valutar.

2.3 Consilierea privind elaborarea bugetelor anuale și rapoartelor trimestriale privind modul în care Entitatea relevantă care deține active atinge obiectivele bugetare.

2.4 Stabilirea indicatorilor cheie anual de performanță și rapoartelor trimestriale privind modul în care Entitatea relevantă care deține active se descurcă în raport cu aceste obiective.

2.5 Administrarea Entității relevante care deține active, inclusiv numirea secretarului societății sau echivalentului, a angajaților cheie și a consultanților.

2.6 Gestionarea cheltuielilor generale de afaceri pentru a asigura o rentabilitate corespunzătoare a veniturilor pentru costurile administrative.

- 2.7 Consilierea privind strategia de afaceri, inclusiv generarea de venituri, maximizarea încasărilor, minimizarea costurilor, cum ar fi costurile de vânzare.
- 2.8 Implementarea și monitorizarea sistemelor de contabilitate.
- 2.9 Implementarea și monitorizarea sistemelor IT, de e-mail și de telecomunicații.
- 2.10 Consiliere juridică, inclusiv când trebuie primită consilierea juridică, și consiliere privind firma potrivită de avocatură care să fie numită, în fiecare măsură permisă de legislația în vigoare.
- 2.11 Consiliere privind guvernanța corporativă corectă pentru a garanta că Entitatea relevantă care deține active respectă, în permanență cerințele legale și de reglementare.
- 2.12 Consiliere privind cultivarea terenurilor arabile, inclusiv programe de plantare, nevoi de îngrășăminte, timpi de de recoltare, utilizarea pesticidelor, nevoi de depozitare și vânzarea produselor.
- 2.13 Cercetări privind modul în care ar fi trebuit dezvoltate și îmbunătățite produsele agricole pentru a îmbunătăți performanța vânzărilor.
- 2.14 Consiliere privind transportul potrivit pentru a livra rapid produsele pe piață.
- 2.15 Consiliere privind metodologiile care vor îmbunătăți condițiile de sol.
- 2.16 Consiliere privind metodologiile care vor îmbunătăți calitatea și utilizarea apei.
- 2.17 Consiliere privind creșterea animalelor, inclusiv ratele de reproducere, genetica, selecția ascendentului patern, teste de sarcină, considerentele legate de sănătate și creșterea animalelor.
- 2.18 Consiliere privind exploatarea fermei, inclusiv personalul, sănătatea și securitatea, utilizarea personalului contractual, nevoile de cazare, clauzele contractuale, transferul întreprinderii[...], reglementările și asigurarea respectării tuturor reglementărilor.
- 2.19 Consilierea privind asigurarea conformităților produselor cu cel mai înalt nivel de calitate și evitarea contaminării.
- 2.20 Consilierea privind promovarea agriculturii responsabile față de mediu și gestionării integrate a fermei.
- 2.21 Consilierea pentru a asigura conformitatea. Actul constitutiv și Statutul Entității relevante care deține active cu cerințele acționarului.

### 3. Asistență, sprijin și consiliere a administratorului de investiții

Asigurarea de asistență, sprijin și consiliere a administratorului de investiții, inclusiv, dar nu numai numirea de către Directorul de Investiții a consultantilor și consilierilor în beneficiul Entității relevante care deține active.

### 4. Alte servicii

Orice servicii suplimentare necesare pentru desfășurarea activității de către o Entitate care deține active, după cum pot fi convenite la diferite intervale.”

Însă, din analiza contractului și a anexelor acestuia rezultă că, **serviciile de management sunt prestate la nivel de grup**, respectiv pentru S.C. ...S.A., ... S.R.L., ... S.R.L. și ... S.R.L., și sunt menționate numai generic, motiv pentru care existența contractului în sine nu este de natură să demonstreze în vreun fel și prestarea efectivă a serviciilor în folosul direct al S.C. ...S.A..

Mai mult, același gen de servicii de consultanță au fost prestate în beneficiul S.C. ...S.A. și de S.C. ... S.R.L. în baza Contractului de management nr.... (valabil în perioada 01.08.2007–31.07.2015) și a Contractului de management nr.... (valabil în perioada 01.10.2015 – 01.10.2016) al căror obiect în mare parte este similar cu cel al contractului încheiat cu .... din care cităm:

“In contractul incheiat cu ... se prevede “Achiziția de utiliaje agricole si instalatii de irigat.” (pct. 1 din Anexa 1 la contractul nr. ... si pct.B1 din contractul ...), iar in contractul incheiat cu ... se prevede “Consilierea privind efectuarea altor investiții care presupun achiziționarea de afaceri și/sau active agricole .”(pct. 1.1 din Anexa 2 la contract unde sunt mentionate serviciile).

In contractul incheiat cu ... se prevede “Comert cu ridicata al cerealelor, semintelor si furajelor.” (pct. 1 din Anexa 1 la contractul nr.... si pct.B1 din contractul nr....), iar in contractul incheiat cu ...se prevede „Consilierea privind vânzarea afacerilor și/sau activelor agricole.” (pct. 1.2 din Anexa nr. 2 a contractului).

In contractul incheiat cu ... se prevede “Activități de servicii anexe agriculturii. (pct.B1 din contractul ...)”, iar in contractul incheiat cu ...se prevede „Consilierea privind politica distribuției.”(pct.1.3 din Anexa nr. 2 a contractului).

In contractul incheiat cu .. se prevede “... va sprijini managementul ..., in urmarirea si implementarea evenimentelor si tendintelor globale, in vederea folosirii oricarui prilej pentru consolidarea si dezvoltarea activitatilor ....”(pct.B6 din contractul ...),“Prestatorul va sprijini managementul Beneficiarilor in urmarirea si implementarea evenimentelor si tendintelor globale, in vederea folosirii oricarui prilej pentru consolidarea si dezvoltarea activitatilor Beneficiarilor.” (pct.6 din Anexa 1 a contractului nr....), iar in contractul incheiat cu ... se prevede „2.1Consilierea privind cheltuielile de capital necesare, inclusiv gestionarea modelării financiare a programelor de cheltuieli de capital și calcularea ratei interne a rentabilității și randamentul veniturilor.” (pct.2.1 din Anexa nr. 2 a contractului).

In contractul incheiat cu ... se prevede “... se va asigura ca exista finantare si sprijin suficient pentru oricare din operatiunile desfasurate de ...[...].”(pct. 1 din Anexa1 la contractul nr. ... si pct.B1 din contractul ...), iar in contractul incheiat cu ... se prevede „2.2Consilierea privind strategiile de finanțare, inclusiv, dar nu numai



strategiile legate de datorii, capitaluri proprii și obligațiuni, pentru a acoperi nevoile de acoperire și de schimb valutar.” (pct. 2.2 din Anexa nr. 2 a contractului).

In contractul incheiat cu ... se prevede “Va insuma asistenta in analizarea, proiectarea si implementarea sistemului de informatii al managementului, construirea procedurilor aferente, stabilirea conturilor manageriale. Asistenta presupune toate aspectele legate de politicile contabile ale grupului, rapoatarea si controlul financiar in cadrul grupului, incluzand apectele de natura fiscal, locale si international.” (pct. 1 din Anexa1 la contractul nr. ... si pct.B5 din contractul ...), iar in contractul incheiat cu .. se prevede „2.3Consilierea privind elaborarea bugetelor anuale și rapoartelor trimestriale privind modul în care Entitatea relevantă care deține active atinge obiectivele bugetare.2.4Stabilirea indicatorilor cheie anuali de performanță și rapoartelor trimestriale privind modul în care Entitatea relevantă care deține active se descurcă în raport cu aceste obiective.2.6Gestionarea cheltuielilor generale de afaceri pentru a asigura o rentabilitate corespunzătoare a veniturilor pentru costurile administrative.2.7Consilierea privind strategia de afaceri, inclusiv generarea de venituri, maximizarea încasărilor, minimizarea costurilor, cum ar fi costurile de vânzare.”(pct. 2.3, 2.4, 2.6 si 2.7 din Anexa nr. 2 a contractului).

In contractul incheiat cu ... se prevede “Asistenta presupune toate aspectele legate de politicile contabile ale grupului, rapoatarea si controlul financiar in cadrul grupului, incluzand apectele de natura fiscal, locale si international.” (pct. 1 din Anexa1 la contractul nr... si pct.B5 din contractul ...), iar in contractul incheiat cu... se prevede „2.8Implementarea și monitorizarea sistemelor de contabilitate.2.9Implementarea și monitorizarea sistemelor IT,de e-mail și de telecomunicații.2.10Consiliere juridică, inclusiv când trebuie permisă consilierea juridică, și consiliere privind firma potrivită de avocată care să fie numită, în fiecare măsură permisă de legislația în vigoare.2.11Consiliere privind guvernanta corporativă corectă pentru a garanta că Entitatea relevantă care deține active respectă, în permanentă cerințele legale și de reglementare.”(pct. 2.8, 2.9, 2.10 si 2.11 din Anexa nr. 2 a contractului).

In contractul incheiat cu ...se prevede “Cultivarea cerealelor si a plantelor oleaginoase. ... va ajuta pe ... in stabilirea unor politici comerciale coerente, bine fundamentate, privind in special:

-Achiziția de pe piata interna si din import a semintelor necesare infiintarii culturilor, a ierbicidelor, pesticidelor si ingrasamintelor chimice.[...]

-Activitati in ferme mixte (cultura vegetală, creșterea animalelor)

-Transporturi rutiere si de marfuri, precum si pe cai navigabile interioare.

-Negocierea cu autoritatile portuare, birouri vamale, agenti portuari si prestatori de servicii, autoritati CF si alti furnizori de servicii logistice (manipulare, expeditie, inspectie, etc) pentru transferal bunurilor mentionate la paragrafele precedente.[...]

... va furniza asistenta si “know-how” in toate problemele legate de asigurarea bunurilor si a culturilor infiintate de “...””(pct.1 din Anexa1 la contractul nr... si pct.B1, B2 din contractul .. iar in contractul incheiat cu ...se prevede „2.12Consiliere privind cultivarea terenurilor arabile, inclusiv programe de plantare, nevoi de îngrășăminte, timpi de de recoltare, utilizarea pesticidelor, nevoi de depozitare și vânzarea produselor. 2.13Cercetări privind modul în care ar fi trebuit dezvoltate și îmbunătățite produsele agricole pentru a îmbunătăți performanța vânzărilor. 2.14Consiliere privind transportul potrivit pentru a livra rapid produsele pe piață. 2.15 Consiliere privind metodologiile care vor îmbunătăți condițiile de sol.2.16Consiliere privind metodologiile care vor îmbunătăți calitatea și utilizarea apei. 2.17Consiliere privind creșterea animalelor, inclusiv ratele de reproducere, genetica, selecția ascendentului patern, teste de sarcintă, considerentele legate de sănătate și creșterea animalelor.2.18 Consiliere privind exploatarea fermei, inclusiv personalul, sănătatea și securitatea, utilizarea personalului contractual, nevoile de cazare, clauzele contractuale, transferul întreprinderii[...], reglementările și asigurarea respectării tuturor reglementărilor 2.19Consilierea privind asigurarea conformităților produselor cu cel mai înalt nivel de calitate și evitarea contaminării. 2.20Consilierea privind promovarea agriculturii responsabile față de mediu și gestionării integrate a fermei. 2.21Consilierea pentru a asigura conformitatea.Actul constitutiv și Statutul Entității relevante care deține active cu cerințele acționariatului.”(pct.2.12-2.21 din Anexa nr. 2 a contractului).

In contractul incheiat cu ... se prevede “... va sprijini pe ... in activitatea de planificare a fortei de munca, in elaborarea programelor de recrutare si training, astfel incat sa se atinga structura organizatorica optima.”(pct. 1 din Anexa 1 la contractul nr. ... si pct.B1 din contractul ...), iar in contractul incheiat cu ... se prevede „2.5Administrarea Entității relevante care deține active, inclusiv numirea secretarului societății sau echivalentului, a angajaților cheie și a consultantilor.” (pct.2.5 din Anexa nr. 2 a contractului).

Potrivit celor consemnate în Raportul de insepție fiscală nr.F... contravaloarea serviciilor de management prestate de S.C. ... S.R.L. către S.C. ...S.A. a fost acceptată la deducere ca urmare a documentelor justificative (contracte, rapoarte de activitate, calculația costului, etc) prezentate la control.

Cu toate că prin contestație societatea susține că, deși deține un contract de servicii de management încheiat cu S.C. ...S.R.L. serviciile prestate de ...B.V. sunt adiționale și nu se suprapun, documentele prezentate nu justifică necesitatea achiziționării acestor servicii, acestea nefiind de natură să dovedească cazurile în care serviciile sunt altele decât cele prestate deja de S.C. ...S.R.L..

De asemenea, serviciile precum „[...] vânzarea [...] activelor agricole, [...] politica de distribuție, [...] cultivarea terenurilor arabile, inclusiv programe de plantare, nevoi de îngrășăminte, timpi de recoltare, utilizarea

pesticidelor, nevoi de depozitare și vânzarea produselor” au legătură cu activitatea curentă a societății pentru care S.C. ...S.A. are angajat personal cu contract individual de muncă pe perioadă nedeterminată (director economic, șef serviciu contabilitate, contabil, șefi de fermă, ingineri agronomi, tehnicieni agronomi, etc.) în vederea desfășurării în bune condiții a obiectivelor propuse.

-Referitor la factura nr.... emisă de ...B.V. din Olanda către S.C. ...S.A., menționăm că aceasta este în limba engleză, nefiind însoțită de traducere în limba română certificată un traducător autorizat de Ministerul Justiției, așa cum prevede art. 8 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și are înscrisă explicația:

*“charge for management services for the period 01/10/2013-31/12/2014 contract number:... eur*

*Preliminary charge for management services for the period 01/01/2015-31/12/2015 contract number:... eur”*,

fără însă a avea atașate documente care să detalieze modul de calcul al valorilor înscrise, cu atât mai mult cu cât prin contract și anexele acestuia nu au fost menționate tarifele percepute pentru fiecare serviciu sau o calculație a costului acestora.

În ceea ce privește emiterea facturii, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„art. 155 - (15) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (14), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.*

*(16) Persoana impozabilă poate întocmi o factură centralizatoare pentru mai multe livrări separate de bunuri, prestări separate de servicii, către același client, în următoarele condiții:*

*a) să se refere la operațiuni pentru care a luat naștere faptul generator de taxă sau pentru care au fost încasate avansuri într-o perioadă ce nu depășește o lună calendaristică;*

*b) toate documentele emise la data livrării de bunuri, prestării de servicii sau încasării de avansuri să fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare.”*

Totodată, potrivit dispozițiilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a dispozițiilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, antecitate, profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri **dintr-un an fiscal** și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Legiuitorul mai statuează că, **cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate** potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare **și care sunt efectuate pentru realizarea veniturilor din același exercițiu fiscal.**

Însă în speța analizată, a fost emisă o singură factură în data de 28.12.2015 pentru servicii de management aferente perioadei octombrie 2013 – decembrie 2015, în baza căreia societatea a modificat declarațiile privind impozitul pe profit aferent anilor 2013 și 2014 depuse la organul fiscal teritorial, fără a respecta prevederile legale.

Deși prin contestație societatea susține ca „remuneratia ... este stabilita anual in functie de serviciile efectiv prestate si implicarea reprezentantilor ..., asa cum rezulta si din rapoartele de activitate care au fost furnizate organelor de inspectie fiscala. In acest sens, calculul onorariilor ... are in vedere o baza de cost care include toate serviciile prestate de specialistii ... in beneficiul societatii, inclusiv resursele dedicate operatiunilor care implica stabilirea strategiilor/analiza preliminara adoptarii deciziilor de catre societate”, documentele prezentate (contract de prestari servicii, acte de novatie, minute ale intalnirilor, rapoarte de activitate) nu conțin informații privind tarifele utilizate pentru cuantificarea serviciilor și nici o calculație a costurilor în corelație cu serviciile pretinse ca fiind efectuate. Mai mult, afirmația că „remunerația serviciilor este stabilită anual” este infirmată, de faptul că factura a fost emisă în anul 2015 pentru perioada 01.10.2013 – 31.12.2015 și nu are anexate documente din care să rezulte valoarea anuală a serviciilor, așa cum se menționează contestatara.

Prin urmare, nu se poate stabili o legătură între sumele menționate în factură și serviciile înscrise în contractul de management.

-În ceea ce privește rapoartele de activitate, minutele întocmite în cadrul întâlnirilor și al convorbirilor telefonice prezentate în limba engleză, neînsoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați de Ministerul Justiției, așa cum prevede art. 8 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, acestea cuprind date cu caracter general și au menționate și alte societăți din cadrul grupului.

Deși prin contractul de prestări servicii se precizează faptul că „Fiecare Entitate care deține active îi va rambursa Prestatorului toate cheltuielile, inclusiv, dar nu numai toate onorariile consultantilor, consilierilor și cheltuielile de călătorie[...]”, societatea a prezentat doar documente aferente cheltuielilor de călătorie (bilete de avion).

Referitor la biletele de avion ale domnului ... și domnului ... depuse de societate în susținere, precizăm că aceste documente dovedesc doar deplasarea în România a celor două persoane, nu și prestarea din partea acestora a unor servicii exclusive în beneficiul S.C. ...S.A., cu atât mai mult cu cât în Minutele încheiate în cadrul întâlnirilor, sunt precizate și alte societăți din cadrul grupului, respectiv ...S.R.L., ... S.R.L., ... S.R.L.. La dosarul cauzei, nu au fost anexate acte prin care să dovedească calitatea de specialiști în domeniul agricol a domnilor .. și ... care să susțină afirmațiile din contestație precum că „... *presteaza servicii de consiliere cu privire la diverse aspecte tehnice care vizeaza utilizarea celor mai moderne practici in domeniul agricol avand in vedere experienta sa internationala,urmarind imbunatatirea practicilor recomandate de catre personalul societatii. [...]* societatea apeleaza la expertiza specialistilor ...”, si nici documente din care să reiasă persoanele specializate în domeniul agricol care au prestat servicii în folosul contestatarii. În fapt, urmare verificărilor efectuate, organele de control au constatat că, cele două persoane menționate pe biletele de avion (...) sunt membri în consiliul de supraveghere, care au în atribuții supervizarea grupului de firme aflate în proprietatea ...

În ceea ce privește fotografiile atașate, acestea au explicații care se referă și la alte societăți din cadrul grupului.

Astfel, din documentele prezentate nu rezultă metodologiile utilizate de specialiști în consultanță în domeniul agricol care cunosc acest domeniu de activitate și dispun de cunoștințe funcționale aprofundate, așa cum susține contestatara în contestație, nefiind prezentate documente care să releve astfel de cazuri care să necesite servicii suplimentare. De altfel din actele anexate nu rezultă concret în ce au constat serviciile prestate de ...B.V. din Olanda către S.C. ...S.A..

În ceea ce privește afirmația din contestație precum că *”precizăm cu titlu de exemplu documentele care atestă implicarea unor reprezentanți ai ...si prezența acestora în România pentru interviuarea și recrutarea unor persoane din eșalonul de conducere a activității operaționale a Societății. Mai precis, precizăm Anexa 4 biletele de avion ale reprezentantului ..., ... pentru interviurile de angajare ale doamnei ...”*, menționăm că din consultarea bazelor de date ANAF - REVISAL, organele de inspecție fiscală au constatat că doamna Adina Mirescu a fost angajată începând cu data de 28.04.2015, însă la ...SRL, **așadar nu în beneficiul direct al societății ... S.A., așa cum se pretinde.**

Referitor la susținerea societății precum că *”... presteaza servicii de consiliere cu privire la diverse aspecte tehnice care vizeaza utilizarea celor mai moderne practici in domeniul agricol avand in vedere experienta sa internationala, urmarind imbunatatirea practicilor recomandate de catre personalul societatii. Practic,societatea apeleaza la expertiza specialistilor ... pentru a obtine cele mai bune solutii cu scopul de a permite luarea celor mai bune decizii de management pentru societate si astfel **maximizarea rezultatelor societatii,contribuind astfel la activitatea desfasurata de societate in scopul de venituri impozabile**”*, așa cum am arătat mai sus, societatea nu a prezentat nici un studiu specializat, întocmit pentru S.C. ...S.A., în vederea atingerii obiectivelor susținute de aceasta, ci doar minute ale vizitelor efectuate de către reprezentanți în consiliul de supraveghere al ..si rapoarte de activitate în care sunt precizate date cu caracter general, care în fapt se referă la activitatea curentă a societății verificate.

Mai mult, conform situațiilor financiare depuse de S.C. ...S.A. la organul fiscal teritorial pentru perioada 2012 – 2015, serviciile de management achiziționate de la ..., nu au condus la maximizarea rezultatelor societății verificate, ci dimpotrivă au generat cheltuieli care au diminuat considerabil profitul impozabil, astfel:

- în anul 2012 (anterior achiziției serviciilor de management de la ... cifra de afaceri era în sumă de ... lei, iar profitul net în sumă de ... lei, în condițiile în care au fost calamitate ... ha rapiță și erau deja înregistrate cheltuieli cu servicii de management de la ...;

- în anul 2013 (societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de management de ...) cifra de afaceri era în sumă de ... lei, iar profitul net în sumă de ... lei;
- în anul 2014 (societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de management de la ..) cifra de afaceri era în sumă de ... lei, iar profitul net în sumă de ... lei;
- în anul 2015 (societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de management de la ...) cifra de afaceri era în sumă de ... lei, iar profitul net în sumă de ... lei.

Astfel, observăm o evidentă scădere a profitului imposibil, datorat majorării masei cheltuielilor totale, influențată de contravaloarea serviciilor de management, contrar celor susținute de petentă, în justificarea necesității achizițiilor respectivelor servicii.

În concluzie, documentele atașate la dosarul cauzei de S.C. ...S.A. nu justifică necesitatea achiziționării de la .... B.V a serviciilor de management, deoarece pe de o parte serviciile menționate în contract și anexe sunt prezentate cu caracter general, nu cuprind o calculație a costului și au menționate și alte societăți din cadrul grupului, iar pe de altă parte de același gen de servicii de consultanță beneficiază și prin contractul încheiat cu ...SRL, care conform statutului de funcții deține la rândul ei, consilier inginer-agronom, manager, specialist în achiziții, etc., mai mult decât atât, și contestatară deține angajați specializați în activitatea agricolă desfășurată.

În fapt, activitățile enumerate în Contractul de management nr.... și anexele acestuia, reprezintă activități cu caracter general, prestate de societatea mamă - .... - în cadrul grupului din care fac parte S.C. ...S.A., S.C. ...S.R.L., S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L., în vederea monitorizării și protejării investițiilor sale, pentru asigurarea bunei desfășurări a activității, nefiind servicii pe care o companie independentă ar fi dispusă să le plătească, în condițiile în care nu ar exista relația de afiliere. Mai mult, din documentele atașate, reiese faptul că, serviciile de management facturate de ... către S.C. ...S.A. nu au fost furnizate în plus față de serviciile persoanelor afiliate, ci au fost prestate la nivel de grup în baza aceluiaș contract.

Prin urmare, cheltuielile cu serviciile de management în sumă de ... lei facturate de ... nu au fost în beneficiul direct al S.C. ...S.A., ci în folosul societății mamă ... aceasta fiind deținătoarea majorității părților sociale ale societății verificate.

Reținem că, societatea contestatară nu a prezentat nici la control și nici organului de soluționare a contestației pe parcursul soluționării căii administrative de atac, documente care să dovedească faptul că achizițiile de servicii de management de la societatea mamă (S.C. .... B.V. din Olanda) au fost efectuate în beneficiul direct al S.C. ...S.A., prin urmare nu se poate stabili dacă sunt atribuibile societății verificate sau Grupului și nici nu s-a făcut dovada prețurilor practicate și a modului cum acestea au fost stabilite la nivel de grup.

Față de prevederile antecitate, reținem că între persoanele afiliate, costurile de **administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse de filială numai în situația în care se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în pretul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.**

De asemenea, nu pot fi deduse astfel de costuri de către filiala care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă, iar serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Pe cale de consecință, din documentele prezentate nu se poate stabili dacă aceste servicii au fost prestate efectiv și nici dacă au fost efectuate în beneficiul direct al societății verificate, nefiind prezentate documente din care să rezulte respectarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

respectiv ale pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării **în folosul direct al societății**, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația de justificare revenind persoanei impozabile care a achiziționat serviciile respective.**

Astfel, faptul că societatea deține un contract în baza căruia a înregistrat în evidențele contabile factura de servicii de management, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a cheltuielilor, societatea trebuind să dovedească că serviciile au fost necesare și au fost prestate în beneficiul direct al S.C. ...S.A..

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că **„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”**.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, stipulează că:

**„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.**

*Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.*

*La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.*

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Totodată, reținem că legislația fiscală condiționează deductibilitatea cheltuielilor aferente achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca **achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile ale societății**, iar în cauza în speță nu s-a demonstrat acest lucru.

Prin urmare, documentele prezentate de societatea comercială contestată în motivarea necesității achiziționării serviciilor de management și care în accepțiunea sa constituie documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor, nu fac dovada aprovizionării pentru activitatea contribuabilului.

Rezultă că, organul de soluționare a contestației nu poate stabili - în baza documentelor existente la dosarul cauzei -, necesitatea și utilitatea serviciilor achiziționate de la societatea mamă și dacă ele au fost folosite în beneficiul direct al S.C. ...S.A., ci nu în interesul Grupului.

Având în vedere prevederile legale sus menționate, precum și actele și documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au constatat că S.C. ...S.A. a considerat eronat drept cheltuieli deductibile fiscal achizițiile de servicii de management în sumă totală de ... lei înscrise în factura înregistrată în evidențele tehnic-operativă și contabilă, întrucât **această factură nu este însoțită de documente** din

care să rezulte în mod concret serviciile efectiv prestate efectuarea acestor aprovizionări în folosul societății, neținând cont de faptul că justificarea deducerii pentru cheltuieli se face numai pe baza documentelor și se înregistrează în perioada în care au fost efectuate.

Astfel, rezultă că, societatea comercială contestată nu a justificat necesitatea achiziționării bunurilor și serviciilor în scopul activității desfășurate, deci cheltuielile în sumă totală de ... lei nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele prezentate de societatea comercială contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

### **c) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei**

**În fapt**, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr....organele de inspecție au constatat că, societatea a înregistrat în creditul contului 711 – *“Variația stocurilor”* un cost de producție în sumă de ... lei aferent producției în curs la cultura de rapiță înființată pentru anul agricol 2011-2012.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

La data de 30.03.2012 a fost întocmit *Procesul verbal de constatare și evaluare a pagubelor la culturile agricole nr....* prin care s-a consemnat producerea de pagube datorate *“lipsei precipitațiilor, temperaturi extrem de scăzute, viscol în lunile ianuarie și februarie 2012”*, asupra culturii de rapiță înființată de S.C. ...S.A. pe suprafața totală de 982,13 hectare. Comisia care a semnat procesul verbal a fost formată din administratorul societății, un reprezentant al Primăriei ... și un reprezentant al Direcției pentru Agricultură a Județului ..., fără însă a fi semnat și de un reprezentant al unei societăți de asigurare.

Conform situațiilor financiare prezentate de societate (*jurnale de recoltare, note de intrare recepție, note contabile*) și Raportului consiliului de administrație al S.C. ...S.A. anexat bilanțului contabil depus pentru anul 2012, din totalul suprafeței de 982 hectare cultivată cu rapiță, s-a recoltat suprafața de 62 hectare, iar suprafața de ... hectare nu a mai fost recoltată datorită calamității.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că, procesul verbal de constatare și evaluare a pagubelor nu a fost semnat de un reprezentant al unei companii de asigurări nefiind încheiată o poliță de asigurare în acest sens, iar zona în care a fost înființată această cultură nu a fost declarată afectată de calamități naturale în perioada respectivă, astfel că, pentru suprafața de ... hectare calamitată au fost efectuate cheltuieli, fără a se obține venituri.

Pe baza documentelor întocmite de societate, organele de inspecție fiscală au stabilit costul de producție aferent unui hectar de rapiță la valoarea de ... lei (*incluzând atât cheltuielile directe, cât și cheltuielile indirecte repartizate pe respectiva cultură*) și cheltuieli aferente suprafeței de ... hectare de rapiță calamitată în valoare de ... lei.

Întrucât, societatea nu a îndeplinit condițiile pentru deductibilitatea cheltuielilor aferente producției în curs la cultura de rapiță înființată în anul agricol 2011-2012 calamitată, la control organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de ... lei (...), majorând baza impozabilă cu această sumă și stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de .. lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.42 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

**În drept**, sunt aplicabile dispozițiile art. 19 și art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

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

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

**c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme:[...]**

Totodată, pct.41 și pct.42 H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art. 21 alin.(4) lit. c) din Codul fiscal, precizează că:

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

**42. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră. Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război. Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, **profitul impozabil** se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În ceea ce privește tratamentul fiscal din punct de vedere al impozitului pe profit, se reține că, potrivit dispozițiilor antecitate, sunt deductibile la calculul impozitului pe profit **cheltuielile înregistrate privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune** sau degradate, neimputabile, **pentru care societatea a încheiat contracte de asigurare.**

Totodată, **sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile privind stocurile** și mijloacele fixe amortizabile **distruse ca urmare a unor calamități naturale** sau a altor cauze de forță majoră, **în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate**, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, **afectate de calamități naturale** sau de alte cauze de forță majoră. Pentru a beneficia de deductibilitatea aferentă acestor cheltuieli este necesar ca zona respectivă să fie declarată zonă calamitată de secetă, inundații dăunători, etc de către autorități.

Prin urmare, în cazul culturilor calamitate pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare și nici nu se află în zone declarate de autorități ca fiind afectate de calamități naturale, cheltuielile înregistrate la scoaterea din gestiune a producției în curs sunt cheltuieli nedeductibile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că, în anul agricol 2011-2012 S.C. ...S.A. a înființat cultură de rapiță pe suprafața totală de ... hectare din care, suprafața de ...hectare a fost recoltată, iar suprafața de ... hectare a fost calamitată.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscal, societatea a considerate deductibile inclusiv cheltuielile aferente suprafeței de ... hectare care nu a fost recoltată cu rapiță datorită calamității, în condițiile în care această cultură nu a fost asigurată printr-un contract de asigurare și nici nu s-a aflat într-o zonă declarată calamitată de autorități în perioada respectivă.

Pe baza documentelor întocmite de societate organele de inspecție fiscală au stabilit un cost de producție aferent unui hectar de rapiță în valoare de ... lei (incluzând atât cheltuielile directe, cât și cheltuielile indirecte repartizate pe respectiva cultură) și cheltuieli aferente suprafeței de ... hectare de rapiță calamitată în valoare de ... lei.

Pentru a justifica deducerea cheltuielilor aferente culturii de rapiță calamitată, la control societatea a prezentat *Înștiințarea privind pierderile la culturile agricole de toamnă urmare calamităților naturale extreme și Procesul verbal de constatare și evaluare a pagubelor la culturile agricole nr...., referitor la care reținem următoarele:*

-Prin *Înștiințarea privind pierderile la culturile agricole de toamnă urmare calamităților naturale extreme* înregistrată la Consiliul Comunal ... sub nr...., care poartă semnătură și ștampilă, societatea aduce la cunoștință că „[...]la data de 30.03.2012 s-au produs pagube la cultura de rapiță pe suprafața specificată mai jos, urmare fenomenelor meteorologice negative înregistrate în lunile ianuarie, februarie 2012 (lipsa precipitațiilor, temperaturi extrem de scăzute, viscol).

*Rapiță – suprafața de 982 ha – nivel estimat al pagubei 100%.[...]”*

-În ceea ce privește *Procesul verbal de constatare și evaluare a pagubelor la culturile agricole nr....*, potrivit informațiilor înscrise în acesta, cultura de rapiță înființată pe raza localității ...a fost afectată de „lipsa precipitațiilor, temperaturilor extrem de scăzute, viscolului din lunile ianuarie și februarie 2012” pe suprafața de ... ha. De asemenea la Capitolul III punctul 3 se consemnează că starea fitosanitară a culturilor este „bună”. Comisia care a semnat acest proces verbal a fost formată dintr-un reprezentant al Primăriei ..., un reprezentant al Direcției pentru Agricultură a Județului ... și un reprezentant al societății ...S.A., fără însă a avea și semnătura unui reprezentant al unei societăți de asigurare.

Însă, aceste documente nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a cheltuielilor aferente suprafeței care nu au fost recoltată datorită calamității, întrucât potrivit prevederilor legale invocate mai sus, cheltuielile privind stocurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai în măsura în care pentru aceste a au fost încheiate contracte de asigurare sau se află în zone declarate de autorități ca fiind afectate de calamități naturale.

Or, la dosarul cauzei societatea nu a anexat pentru cultura de rapiță înființată în anul agricol 2011 -2012 în localitatea ... un contract de asigurare și nici documente din care să rezulte că zona respectivă a fost declarată de autorități ca fiind afectată de calamități naturale.

Se reține că, în cauză, deprecierea și degradarea culturii de rapiță a fost și un rezultat al deciziilor de management ale agentului economic, întrucât nu s-a demonstrat că societatea comercială a manifestat diligențele necesare și a întreprins toate măsurile pentru suportarea acestor pierderi, una din posibilele măsuri putea fi aceea de a încheia contracte de asigurare care să acopere aceste riscuri ale activității de exploatare, societatea asumându-și practic în aceste condiții riscurile ce puteau fi înregistrate în cazul culturii agricole în speță.

În contextul celor învederate, a actelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se constată că, în mod legal organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, efectuate de societate cu înființarea culturii de rapiță pe suprafața de ... hectare calamitată.

Referitor la susținerea din contestație precum că, investiția inițială în terenurile pe care a fost înființată cultura de rapiță, calamitată, respectiv cheltuieli cu arat, erbicidat, îngrășăminte au fost valorificate ulterior prin înființarea și recoltarea altor culturi (floare soarelui și porumb), precizăm că din situațiile prezentate, nu rezultă înființarea altor culturi pe aceeași suprafață și nici realocarea costurilor respective pentru noi culturi (floarea soarelui, porumb).

De altfel, din punct de vedere tehnic, erbicidele și pesticidele utilizate în tratamentul culturii de rapiță, sunt diferite de cele utilizate în tratamentele culturilor de floarea soarelui și de porumb, așadar nu pot fi asimilate cheltuielilor efectuate la cultura de rapita.

Întrucât, S.C. ...S.A. nu a prezentat în susținere documente prin care să probeze că zona în care a fost înființată cultura de rapiță a fost declarată în anul agricol 2011-2012 ca fiind afectată de calamități naturale și nici un contract de asigurare al acestei culturi, nu poate să solicite deducerea cheltuielilor, așa cum pretinde.



Conform art.269 alin.(1) lit.c) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:”[...]”(1)Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:[...]c) motivele de fapt și de drept;[...]”, în contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să se depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestatarei cu privire la motivele și probele deținute, pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Mai mult, potrivit art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal.[...]”

sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Așadar, se reține că, deoarece contestatara nu a prezentat argumente care să constituie izvor material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și care să fie însoțite de documente justificative doveditoare din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatară a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Având în vedere cele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că societatea comercială contestatară nu a prezentat acte de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei, contestate, majorând baza impozabilă cu această sumă și stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, drept urmare pentru care se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

#### **d)Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei**

**În fapt**, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr....organele de inspecție au constatat că, societatea a înregistrat în creditul contului 711 – “*Variația stocurilor*” un cost de producție aferent producției în curs în sumă de ... lei pentru culturile înființate în anul agricol 2014-2015, după cum urmează:

- .. lei pentru cultura de grâu înființată pe suprafața de ... hectare;
- ... lei pentru cultura de orz înființată pe suprafața de .. hectare;
- .. lei pentru cultura de rapiță înființată pe suprafața de .. hectare.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În data de 29.04.2012, a fost întocmit Procesul verbal de constatare și evaluare a pagubelor la culturile agricole prin care s-a consemnat producerea de pagube datorate bălțirii și excesului de umiditate asupra culturii de grâu pe suprafața de ... hectare, a culturii de orz pe suprafața de .... hectare și a culturii de rapiță pe suprafața de .. hectare. Comisia care a semnat procesul verbal a fost formată din administratorul societății și un reprezentant al Primăriei, fără însă a avea semnătura unui reprezentant al Direcției pentru Agricultură a Județului ... și a unui reprezentant al unei societăți de asigurare.

Conform situațiilor financiare prezentate de societate (*jurnale de recoltare, note de intrare recepție, note contabile*) și Raportului consiliului de administrație al S.C. ...S.A. anexat bilanțului contabil depus pentru anul 2015, s-au înființat culturi astfel:

- cultură de grâu pe suprafața de ... hectare, din care suprafața de .. hectare a fost recoltată iar suprafața de ... hectare a fost calamitată;
- cultură de orz pe suprafața de ... hectare, din care suprafața de ... hectare a fost recoltată, iar suprafața de ..7 hectare a fost calamitată;

-cultură de rapiță pe suprafața de ... hectare, din care suprafața de ... hectare a fost recoltată, iar suprafața de .. hectare a fost calamitată.

Pe baza documentelor financiar contabile organele de inspecție fiscală au determinat costul de producție aferent fiecărei culturi și au stabilit cheltuielile aferente culturilor calamitate, astfel:

-pentru un hectar grâu, costul de producție a fost în valoare de ... lei, incluzând atât cheltuielile directe, cât și cele indirecte repartizate pe această cultură (mai puțin cheltuielile cu amortizarea cladirilor, utilajelor și instalațiilor de lucru), iar cheltuielile aferente suprafeței de .. hectare calamitată au fost în sumă de ....

-pentru un hectar orz, costul de producție a fost în valoare de ... lei, incluzând atât cheltuielile directe, cât și cele indirecte repartizate pe această cultură (mai puțin cheltuielile cu amortizarea), iar cheltuielile aferente suprafeței de ... hectare calamitată au fost în sumă de ... lei, (...)

-pentru un hectar rapiță, costul de producție a fost în valoare de ... lei, incluzând atât cheltuielile directe, cât și cele indirecte (mai puțin cheltuielile cu amortizarea), repartizate pe această cultură, iar cheltuielile aferente suprafeței de ... hectare calamitată au fost în sumă de ...

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că, pentru culturile de grâu, orz și rapiță înființată în anul agricol 2014-2015 societatea avea încheiate polițe de asigurare, însă riscul pentru evenimentul care a produs paguba nu a fost asigurat. De asemenea, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, zonele în care au fost înființate aceste culturi nu au fost declarate de autorități afectate de calamități naturale în perioada respectivă. Rezultă astfel că pentru suprafețele calamitate au fost efectuate cheltuieli, fără însă a se obține venituri.

Întrucât, societatea nu a îndeplinit condițiile pentru deductibilitatea cheltuielilor aferente producției în curs la culturile de grâu, orz și rapiță înființată în anul agricol 2014-2015 calamitată, la control organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de ... lei (...), majorând baza impozabilă cu această sumă și stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.42 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

**În drept**, sunt aplicabile dispozițiile art. 19 și art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

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

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

**c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;[...].”**

Totodată, pct.41 și pct.42 H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art. 21 alin.(4) lit. c) din Codul fiscal, precizează că:

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

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

război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, **profitul impozabil** se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În ceea ce privește tratamentul fiscal din punct de vedere al impozitului pe profit, se reține că, potrivit dispozițiilor antecitate, sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile înregistrate privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate, neimputabile, pentru care societatea a încheiat contracte de asigurare.

Totodată, sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră. Pentru a beneficia de deductibilitatea aferentă acestor cheltuieli este necesar ca zona respectivă să fie declarată zonă calamitată de secetă, inundații dăunători, etc de către autorități.

Prin urmare, în cazul culturilor calamitate pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare și nici nu se află în zone declarate de autorități ca fiind afectate de calamități naturale, cheltuielile înregistrate la scoaterea din gestiune a producției în curs sunt cheltuieli nedeductibile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că, în anul agricol 2014-2015 S.C. ...S.A. a înființat culturi, astfel:

- cultură grâu pe suprafața de ... hectare, din care suprafața de ... hectare a fost recoltată, iar suprafața de ... hectare a fost calamitată;
- cultură de orz pe suprafața de ... hectare, din care suprafața de ... hectare a fost recoltată, iar suprafața de ... hectare a fost calamitată;
- cultură de rapiță pe suprafața de ... hectare, din care suprafața de ..hectare a fost recoltată, iar suprafața de .. hectare a fost calamitată.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscal, societatea a considerate deductibile inclusiv cheltuielile aferente suprafețelor care nu au fost recoltate datorită calamității, în condițiile în care deși avea poliță de asigurare pentru culturile calamitate evenimentul care a produs paguba nu era printre cele asigurate, iar zonele în care au fost înființate respectivele culturi nu au fost declarate de autorități ca fiind afectate.

Pe baza documentelor financiar contabile organele de inspecției fiscal au procedat la stabilirea costului de producție pentru fiecare cultură și a cheltuielilor aferente suprafețelor calamitate, respectiv:

- pentru suprafața de .. hectare grâu calamitată s-a determinat un cost de producție în suma ... lei/hectar și cheltuieli în sumă de ...
- pentru suprafața de .. hectare orz calamitată s-a determinat un cost de producție în suma ... lei/hectar și cheltuieli în sumă de ...
- pentru suprafața de ... hectare rapiță calamitată s-a determinat un cost de producție în suma ... lei/hectar și cheltuieli în sumă de ...

Pentru a justifica deducerea cheltuielilor aferente culturilor de grâu, orz și rapiță calamitate, la control societatea a prezentat Adresa nr... către Primăria comunei .... Procesul verbal de constatare și evaluare a pagubelor la culturile agricole nr.... și Polițele de asigurare nr...., referitor la care reținem următoarele:

-Prin Adresa nr... către Primăria comunei ... înregistrată sub nr...., societatea a adus la cunoștință că „[...] urmare volumului mare de precipitații cazute în ultima perioada și a excesului de umiditate, din incinta îndiguită a bălții .. a fost afectată suprafața de .. ha cultivată cu culturi de toamnă, după cum urmează:

CULTURA	Suprafața totală afectată (ha)	Din care:	
		... (ha)	Exces de umiditate (ha)
Grâu	763	278	485

Orz			
Rapiță			
TOTAL			

Vă rugăm a dispune convocarea comisiei pentru constatare și înregistrare a calamităților [...]"

În ceea ce privește *Procesul verbal de constatare și evaluare a pagubelor la culturile agricole nr....*, menționăm că în cuprinsul acestuia la Capitolul II punctul 3 – Starea fitosanitară a culturilor (plantațiilor) este înscrisă „*Calamitate în procentele susmenționate, pe culturi și blocuri fizice datorită bălțirii și excesului de umiditate*”. Comisia care a semnat acest proces verbal a fost formată din administratorul societății și un reprezentant al Primăriei, fără însă a avea semnătura unui reprezentant al Direcției pentru Agricultură a Județului ... și a unui reprezentant al unei societăți de asigurare.

Pentru clarificarea celor consemnate în procesul verbal, cu adresa nr.... organele de inspecție fiscală au solicitat informații de la Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Regionale - Direcția pentru Agricultură a Județului ... cu privire la constituirea în anul 2015 a unei comisii pentru constatarea și evaluarea pagubelor la culturile agricole având ca obiectiv „*precipitații abundente și infiltrații de ape pluviale*” pentru zona comunei ...

Cu adresa de răspuns nr...., MADR - Direcția pentru Agricultură a Județului ... a precizat următoarele: „[...] Vă comunicăm că în anul 2015 s-a constituit o comisie pentru evaluarea pagubelor pe secetă severă pentru perioada aprilie-septembrie, Ordinul nr.192/20.08.2015, emis de Prefect. A fost dată OUG 45/2015 privind instituirea unei scheme de ajutor de stat pentru compensarea pagubelor cauzate de fenomenul meteorologic de secetă severă în perioada aprilie-septembrie 2015, ce s-a desfășurat prin APIA. [...]. Primăria ... nu a comunicat la Direcția Agricolă înștiințare cu pagube produse de precipitații abundente și infiltrații pentru ...S.A.[...]”

Reținem astfel că, societatea nu a înștiințat Direcția pentru Agricultură a Județului ... asupra pagubelor suferite la culturile de grâu, orz și rapiță.

-Referitor la *polițele de asigurare*, precizăm următoarele:

Prin *Polița de asigurare nr.... întocmită de Omniasig Vienna Insurance Group pentru S.C. ...S.A.au fost asigurate riscurile privind „grindina, incendiul (din orice cauză), furtună, ploi torențiale*” pentru cultura de grâu înființată pe suprafața de ... ha pe raza comunei ...

Prin *Polița de asigurare nr.... întocmită de Omniasig Vienna Insurance Group pentru S.C. ...S.A.au fost asigurate riscurile privind „grindina, incendiul (din orice cauză), furtună, ploi torențiale*” pentru cultura de orz de toamnă înființată pe suprafața de ... ha pe raza comunei ...

Prin *Polița de asigurare nr.... întocmită de Omniasig Vienna Insurance Group pentru S.C. ...S.A.au fost asigurate privind „grindina, incendiul (din orice cauză), furtună, ploi torențiale, îngheț târziu de primăvară*” pentru cultura de rapiță înființată pe suprafața de ... ha pe raza comunei .....

Cu toate că societatea a încheiat polițe de asigurare pentru culturile de grâu, orz și rapiță, evenimentul înscris în procesul verbal de constatare nu era printre cele asigurate, fapt întărit și de lipsa semnăturii reprezentantului societății de asigurare pe acest proces verbal, astfel că societatea nu a beneficiat de despăgubiri din partea companiei care a asigurat culturile. Mai mult la dosarul cauzei nu au fost depuse documente din care sa rezulte încasarea vreunei asigurări pentru culturile în cauză.

Prin urmare, documentele prezentate nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a cheltuielilor aferente suprafețelor de pe care nu au fost recoltate cu grâu, orz și rapiță datorită calamității, întrucât potrivit prevederilor legale invocate mai sus, cheltuielile privind stocurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai în măsura în care pentru acestea au fost încheitate contracte de asigurare privind riscurile respective sau se află în zone declarate de autorități ca fiind afectate de calamități naturale.

Or, la dosarul cauzei societatea nu a anexat documente din care să rezulte că zonele pe care au fost înființate culturi de grâu, orz și rapiță în anul agricol 2014 - 2015 au fost declarate de autorități ca fiind afectată de calamități naturale, iar polițele de asigurare anexate nu asigură evenimentul înscris în Procesul verbal de constatare.

În contextul celor învederate, a actelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se constată că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, contestate, efectuate de societate cu înființarea culturilor de grâu, orz și rapiță calamitate.

Referitor la susținerea din contestație precum că, investiția inițială în terenurile cultivate cu rapiță, calamitate, (cheltuieli cu arat, erbicidat, îngrășăminte) au fost valorificate ulterior prin înființarea și recoltarea unor alte culturi (floare soarelui și porumb), precizăm că din situațiile prezentate, nu rezultă înființarea altor culturi pe aceeași suprafață și nici realocarea costurilor respective pentru noi culturi (floarea soarelui, porumb).

De altfel, din punct de vedere tehnic, erbicidele și pesticidele utilizate în tratamentul culturii de rapiță, sunt diferite de cele utilizate în tratamentele culturilor de floarea soarelui și de porumb, așadar nu pot fi asimilate cheltuielilor efectuate la cultura de rapiță.

La dosarul cauzei societatea nu a prezentat documente din care să rezulte o alta situație de fapt față de cea prezentată de organele de inspecție prin Raportul de inspecție fiscală nr...

Conform art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„art. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Așadar, se reține că, deoarece contestatară nu a prezentat argumente care să constituie izvor material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și care să fie însoțite de documente justificative doveditoare din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatară a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Având în vedere cele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că societatea comercială contestatară nu a prezentat acte de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal, la inspecția fiscală s-a procedat la majorarea profitului impozabil, urmare neacordării dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei, majorând baza impozabilă cu această sumă și stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ..., drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

#### **e)Referitor la accesoriile contestate în sumă de ... lei**

**În fapt**, A.C.M. consituită la nivelul Regiunii Ploiești – Serviciul Evidență pe Plătitori a calculat pentru **S.C. ...S.A.** din comuna ... obligații fiscale accesorii în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe profit și impozitului pe veniturile din alte surse, din care se contestă accesoriile în sumă de .... lei aferente impozitului pe profit.

Conform Anexei la *Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .*, dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de ... lei au fost stabilite astfel:

-.. lei reprezintă accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii individualizat prin Declarația nr....

-...lei reprezintă accesorii aferente impozitului pe veniturile din alte surse individualizat prin Declarația nr....

-... lei reprezintă accesorii aferente impozitului pe veniturile din alte surse individualizat prin Declarația nr. ...

-.. lei reprezintă accesorii aferente impozitului pe profit individualizat prin Decizia de impunere nr.... întocmită de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, neachitat.

Accesoriile în sumă contestată de ... lei sunt aferente impozitului pe profit în sumă contestată de ... lei individualizat prin Decizia de impunere nr.... întocmită de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, neachitat.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... au verificat **societatea ...S.A.** pentru perioada 01 ianuarie 2011 – 31 decembrie 2016 încheind Raportul de Inspecție Fiscală nr...., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.....

Împotriva Deciziei de impunere nr...., societate a formulat contestația înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr.... și la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr. ..., iar prin prezenta decizie de soluționare, Serviciul de Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Ploiești **respinge ca neîntemeiată contestația** formulată împotriva acesteia pentru suma contestată de ... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar și **respinge ca nedepusă în termen contestația** formulată împotriva acesteia pentru suma contestată de ... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar.

În data de 18.12.2017 A.C.M. consituită la nivelul Regiunii Ploiești a emis pentru **S.C. ...S.A.**, Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzierii nr.... prin care au stabilit accesorii în sumă de ... lei datorate pentru neplata la termen a obligațiilor stabilite suplimentar de plată la control și pentru neplata la termen a obligațiilor declarate, din care se contestă accesoriile în sumă de ... lei aferente obligațiilor fiscale suplimentare stabilite la control. Accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale stabilite la control au fost calculate pentru perioada 25.02.2012-08.12.2017, dar prin referatul cu propuneri de soluționare organele fiscale menționează că pentru impozitul pe profit aferent anului 2013 prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzierii nr.... au fost stabilite accesorii pentru perioada 25.02.2017-24.11.2017, iar accesoriile aferente perioadei 25.02.2014-25.02.2017 au fost stabilite printr-o altă decizie de calcul accesorii.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.173, art.174 și art.176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

**„ art. 173 - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...]

**art. 174 - Dobânzi**

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, inclusiv.

**art. 176 - Penalități de întârziere**

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...].”

Având în vedere dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că, un contribuabil datorează accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere în situația în care nu achită în termenul legal obligațiile datorate bugetului general consolidat reprezentând impozite, taxe și contribuții.

Dobânzile și penalitățile de întârziere datorate pentru neplata la scadență a obligațiilor fiscale se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Având în vedere faptul că Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Ploiești s-a pronunțat printr-o decizie motivată în cauza privind impozitul pe profit în sumă de ... lei stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr...., cu soluția de respingere ca neîntemeiată legal a contestației pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și soluția de respingere ca nedepusă în termen a contestației pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei, rezultă că și accesoriile, contestate, calculate ulterior de organele fiscale teritoriale (A.C.M. consituită la nivelul Regiunii ...) prin Decizia de calcul accesorii nr.... în sumă de ... lei, reprezintă obligație

fiscală legal datorată de S.C. ...S.A. pentru neachitarea impozitului pe profit, conform prevederilor legale, mai sus citate.

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, cota aplicată și/sau perioada pentru care au fost calculate accesoriile, în baza principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se va proceda la **respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru accesoriile de plată în sumă contestată de ... lei aferente debitului principal contestat, stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. ...

**2. Contestarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....** pentru obligații fiscale principale stabilite suplimentar în **sumă contestată de ...**

**În fapt**, prin adresa transmisă prin poștă în data de 12.01.2018, înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr... și la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr. ... S.C. ...S.A. a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr... pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei, cât și pentru accesoriile aferente acestei sume fără a menționa numărul și data deciziei de calcul accesorii contestată și cuantumul acestora.

În conformitate cu art.269 alin.(1) lit.b), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a fost transmisă societății petente solicitarea nr.... de precizare a deciziei de calcul accesorii contestată și a cuantumului acestora:

**“art.269 Forma și conținutul contestației**

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

b) obiectul contestației; [...]

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

(3) În contestațiile care au ca obiect sume se specifică cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe categorii de creanțe fiscale, precum și accesorii ale acestora. În situația în care se constată nerespectarea acestei obligații, organul fiscal de soluționare competent solicită contestatorului, în scris, ca acesta să precizeze, în termen de 5 zile de la comunicarea solicitării, cuantumul sumei contestate, individualizată. În cazul în care contestatorul nu comunică suma, se consideră contestat întregul act administrativ fiscal atacat. [...]

S.C. ...S.A., prin completarea transmisă prin poștă în data de ... și înregistrată la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr...., pe lângă precizările făcute cu privire la individualizarea deciziei de calcul accesorii și a cuantumului acestora, respectiv Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... pentru accesorii în sumă de ...., își majorează pretențiile, contestând și impozitul pe profit în sumă de ... lei (...) stabilit prin Decizia de impunere nr....

Din analiza documentelor existente în dosarul cauzei se reține că Decizia de impunere nr.... a fost comunicată S.C. ...S.A. în data de 29 noiembrie 2017, fiind înmănată sub semnătură și ștampilă (după cum reiese din copia xerox a acesteia existentă la dosarul cauzei), iar contestarea impozitului pe profit în sumă de ... lei a fost făcută în data de 29 mai 2018 prin majorarea pretențiilor înscrisă în adresa nr.... de completare a contestației inițiale ce a fost transmisă prin poștă în data de 12.01.2018 și înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr....

**În drept**, referitor la comunicarea către contribuabil a actului administrativ fiscal, la termenul de depunere a contestației și la majorarea de pretenții, legislația prevede următoarele: Referitor la majorarea pretențiilor, legislația prevede:

- Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**“art. 47 - Comunicarea actului administrativ fiscal [...]**

(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat. [...]

(3) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului sau curatorului acestora, la domiciliul fiscal, prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.[...]

(8) Prin excepție de la prevederile alin. (3), organul fiscal competent poate decide comunicarea actului administrativ fiscal emis pe suport hârtie, prin remiterea, sub semnătură, la domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului sau curatorului acestuia, prin angajații proprii ai organului fiscal.[...]

#### **art 75 - Calcularea termenelor**

Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor prevăzute de Codul fiscal, de prezentul cod, precum și de alte dispoziții legale aplicabile în materie, dacă legislația fiscală nu dispune altfel, se calculează potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă, republicat.[...]

#### **art. 270 - Termenul de depunere a contestației**

(1) Contestația se va depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.[...]

#### **art. 280 - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale**

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.[...]”.

- Ordinul A.N.A.F. nr.3741/2015 privind Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală stabilește:

“3.6.[...] În situația depunerii prin poștă a contestației, organul emitent al actului administrativ fiscal atacat este obligat să anexeze la dosarul contestației plicul prin care a fost transmisă contestația.

**3.7. Dispozițiile privind termenele din Codul de procedură civilă se aplică în mod corespunzător, astfel:**

a) Termenul de depunere a contestației se calculează pe zile libere, cu excepția cazului în care prin lege se prevede altfel, neintrând în calcul nici ziua când a început, nici ziua când s-a sfârșit termenul.

De exemplu: Actul administrativ fiscal este comunicat contribuabilului în data de 29 iunie, termenul de 45 de zile începe să curgă de la data de 30 iunie și se împlinește în data de 13 august, astfel încât ultima zi de depunere a contestației este 14 august.

b) Termenul care se sfârșește într-o zi de sărbătoare legală sau când serviciul este suspendat (de exemplu, zile de repaus săptămânal) se va prelungi până la sfârșitul primei zile de lucru următoare.

De exemplu: În situația în care data de 30 iulie prezentată la exemplul anterior este sâmbătă, ultima zi de depunere a contestației este luni, 1 august.[...]

**3.8. Când contestatorul își majorează pretențiile, dispozițiile procedurale privind termenul de depunere a contestației se aplică corespunzător pentru diferențele contestate suplimentar.**

**3.9. Prin majorare de pretenție se înțelege diferențele de obligații fiscale contestate suplimentar, altele decât cele împotriva cărora s-a introdus inițial contestație, cu excepția accesoriilor aferente obligațiilor fiscale contestate inițial, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul.**

3.10. Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, cu excepția situației în care actul administrativ fiscal atacat nu cuprinde unul dintre următoarele elemente:

a) posibilitatea de a fi contestat;

b) termenul de depunere a contestației;

c) organul fiscal la care se depune contestația. În acest caz contestația poate fi depusă în termenul de 3 luni de la data comunicării actului administrativ fiscal. [...]

#### **12.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) nedepusă la termen, în situația în care aceasta a fost depusă peste termenul prevăzut de lege [...].”**

- Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată, stipulează:

#### **art. 181- Calculul termenelor**

(1) Termenele, în afara de cazul în care legea dispune altfel, se calculează după cum urmează: (...)

2. când termenul se socoteste pe zile, nu intra în calcul ziua de la care începe sa curga termenul, nici ziua când acesta se împlineste;(...).

(2) Când ultima zi a unui termen cade într-o zi nelucratoare, termenul se prelungeste pâna în prima zi lucratoare care urmeaza.

#### **art. 182 - Împlinirea termenului**

(1) Termenul care se socoteste pe zile, saptamâni, luni sau ani se împlineste la ora 24,00 a ultimei zile în care se poate îndeplini actul de procedura.

(2) Cu toate acestea, daca este vorba de un act ce trebuie depus la instanta sau într-un alt loc, termenul se va împlini la ora la care activitatea înceteaza în acel loc în mod legal, (...).

**art. 183 - Actele depuse la poștă, servicii specializate de curierat, unități militare sau locuri de deținere**

(1) Actul de procedură depus înăuntrul termenului prevăzut de lege prin scrisoare recomandată la oficiul poștal sau depus la un serviciu de curierat rapid ori la un serviciu specializat de comunicare este socotit a fi făcut în termen.

(2) Actul depus de partea interesată înăuntrul termenului prevăzut de lege la unitatea militară ori la administrația locului de deținere unde se află această parte este, de asemenea, considerat ca făcut în termen.

(3) În cazurile prevăzute la alin. (1) și (2), recipisa oficiului poștal, precum și înregistrarea ori atestarea făcută, după caz, de serviciul de curierat rapid, de serviciul specializat de comunicare, de unitatea militară sau de



administrația locului de deținere, pe actul depus, servesc ca dovadă a datei depunerii actului de către partea interesată.”

Decizia de impunere nr. ... a fost comunicată societății comerciale ...S.A. direct, sub semnătură, fiind confirmată de primire la data de 29 noiembrie 2017 potrivit ștampilei societății și a amprenteii olografe aplicate de directorul economic pe adresa de transmitere a actului administrativ fiscal în cauză.

Comunicarea s-a făcut în conformitate cu prevederile art.47 alin.(8) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv **primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal.**

**S.C. ...S.A.** a transmis prin poștă în data de 29.05.2018 **completarea nr....** la contestația formulată inițial care a fost transmisă prin poștă în data de 12.01.2018 și înregistrată la A.J.F.P.... sub nr.....

Trebuie reținut că, **prin completarea mai sus menționată, societatea își majorează pretențiile contestând și impozitul pe profit în sumă de ... lei stabilit prin Decizia de impunere nr. ....**

În acest sens, conform prevederilor legale precum și datei de comunicare - respectiv **29 noiembrie 2017** - a actului administrativ fiscal contestat prin această majorare de pretenții, termenul legal de 45 de zile de depunere a contestației a început prin urmare în data de 30 noiembrie 2017 (a doua zi de la primirea deciziei contestate), iar ultima zi de depunere în termen era în data de **15 ianuarie 2018**, majorarea de pretenții făcându-se prin completarea înregistrată la DGRFP Ploiești în data de **29 mai 2018**.

Prin urmare, se reține că, în raport cu data comunicării Deciziei de impunere nr...., data limită de depunere a contestației - inclusiv a eventualelor majorări de pretenții - era **15 ianuarie 2018**, având în vedere calculul (efectuat în conformitate cu art.181 - 183 din Codul de procedură civilă) pentru termenul de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat în speță, iar petenta a transmis contestația privind impozitul profit în sumă de ... lei prin poștă în data de **29 mai 2018**, depășind astfel termenul legal de depunere a contestației privind majorările de pretenții, întrucât, conform pct.3,8 din Ordinul A.N.A.F. nr.3741/2015 : **”Când contestatorul își majorează pretențiile, dispozițiile procedurale privind termenul de depunere a contestației se aplică corespunzător pentru diferențele contestate suplimentar.”**

În această situație, în speță devin incidente prevederile art.280 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct.12.1 din Ordinul A.N.A.F. nr.3741/2015 privind Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, mai sus citate.

De asemenea, se reține că neexercitarea căii de atac în termenul legal atrage decăderea, astfel încât **S.C. ...S.A.** a pierdut dreptul procesual ca urmare a neexercitării sale înăuntrul termenului statornicit de lege și faptului că speței îi sunt aplicabile și prevederile art.185 alin.1 din Legea nr.134/2010, unde se stipulează : **“Când un drept procesual trebuie exercitat într-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decăderea din exercitarea dreptului, în afară de cazul în care legea dispune altfel. Actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate.”**

Potrivit doctrinei, **decăderea are ca efect principal stingerea tuturor posibilităților de punere în valoare a dreptului neexercitat în termenul legal.**

Întrucât contestatara nu a respectat condițiile procedurale privitoare la termen, a decăzut din dreptul de a i se soluționa pe fond contestația formulată.

Ținând cont de faptul că termenul pentru exercitarea căii administrative de atac prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, are caracter expres, nerespectarea acestuia fiind sancționată cu decăderea și reținându-se culpa procedurală în care se află contestatara, urmează a se respinge ca nedepusă în termen contestația formulată de **S.C. ...S.A.** din ..., **pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei stabilit prin Decizia de impunere nr. ...**

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de **S.C. ...S.A.** din ..., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor*

*de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...emisă de A.J.F.P. ...*  
– Inspecție Fiscală, precum și împotriva *Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr...* emisă de A.C.M. constituită la nivelul Regiunii Ploiești – Serviciul Evidență pe Plătitor, în conformitate cu prevederile art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

#### **DECIDE:**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma de ... lei, reprezentând:

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

**2. Respingerea ca nedepusă în termen a contestație** pentru suma de ... reprezentând impozit pe profit suplimentar.

**3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac**, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL**

....